UNIVERSITÉ DE DIJON. — FACULTÉ DE DROIT

L'ÉVASION

ET

L'INQUISITION FISCALES

EN MATIÈRE

d'Impôts sur le Revenu

THÈSE POUR LE DOCTORAT

(Sciences politiques et économiques)

SOUTENUE DEVANT LA FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE DIJON

Le jeudi 6 juin 1929, à 14 heures

PAR

M. Jean ROCHE

CONTRÔLEUR DES CONTRIBUTIONS DIRECTES

Président : M. VIGNES, *professeur.*

Suffragants : MM. BAUDIN, *professeur.*
GIGOUT, *professeur.*

LIBRAIRIE
DU
RECUEIL SIREY
(SOCIÉTÉ ANONYME)
22, *Rue Soufflot*, PARIS, 5e

1929

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41535703_0036

THÈSE

POUR LE DOCTORAT

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

UNIVERSITÉ DE DIJON. — FACULTÉ DE DROIT

L'ÉVASION

ET

L'INQUISITION FISCALES

EN MATIÈRE

d'Impôts sur le Revenu

THÈSE POUR LE DOCTORAT

(Sciences politiques et économiques)

SOUTENUE DEVANT LA FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE DIJON

Le jeudi 6 juin 1929, à 14 heures

PAR

M. Jean ROCHE

CONTRÔLEUR DES CONTRIBUTIONS DIRECTES

Président : M. VIGNES, *professeur.*

Suffragants : MM. BAUDIN, *professeur.*
GIGOUT, *professeur.*

LIBRAIRIE
DU
RECUEIL SIREY
(SOCIÉTÉ ANONYME)
22, *Rue Soufflot, PARIS*, 5e

1929

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

L'Évasion et l'Inquisition Fiscales

EN MATIÈRE

d'Impôts sur le Revenu

INTRODUCTION

L'évasion fiscale et les moyens de la réprimer ou, tout au moins, de la restreindre ont donné lieu, avant la guerre, à d'assez nombreuses études. Les impôts qui en faisaient l'objet étaient les droits de mutation par décès et l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, où commençait de sévir une fraude de plus en plus généralisée.

Depuis lors, a été établi le système actuel d'impôts sur le revenu, harmonieux et rationnel en son principe : l'Impôt général, et son fondement : les sept cédules. Ces impôts, nouvellement créés, apparaissaient à l'une des époques les plus agitées et les plus critiques que la France ait jamais connues. Une évasion fiscale intense ne pouvait être que la conséquence logique du rendement énorme qu'on allait exiger de ces nouveaux venus parmi nos ressources budgétaires. Des armes de répression ont été, à la hâte, forgées pour l'Administration qui s'est trouvée dotée d'un véritable arsenal de défense, plus encombrant qu'efficace.

Aucune étude n'a encore examiné, comme de nombreux ouvrages l'avaient fait en matière de succession et de valeurs mobilières, corrélativement ces deux phénomènes

de l'évasion et des moyens de répression en matière d'impôt général et d'impôts cédulaires sur le revenu.

Aussi, avons-nous essayé de montrer l'importance capitale que présente, plus particulièrement, la fraude pour les impôts sur le revenu. De sa répression dépend l'avenir même de ces impôts. Ces derniers ont paru réaliser, au point de vue théorique, le concept idéal de justice fiscale : l'égalité devant l'impôt, parce qu'ils proportionnent la contribution aux facultés des contribuables. Dans leur application, la recherche de ces facultés individuelles allait devenir le problème décevant et aride. Ce problème encore irrésolu vicie tout le système. Edw. Seligmann (1), parlant de la forme première de l'Income-Tax, écrivait : « Cette sage et judicieuse mesure dans son appli-« cation aux intérêts des individus se montrait trop dé-« pendante de l'imperfection de la nature humaine, elle « devint inégale dans la pratique et détruisit par là son « propre principe ».

L'Impôt sur le revenu n'a pas en France d'autre histoire. L'énorme évasion, qui sévit toujours, a fait de cet idéal de justice fiscale une caricature qui serait burlesque, si les difficultés financières de l'après-guerre ne l'avaient rendue tragique.

Nous n'avons pas, cependant, conçu notre étude comme un réquisitoire sévère contre cette dissimulation, que la rigueur de nos lois, la grandeur de nos besoins budgétaires, ont tant développée. La lecture des débats parlementaires procurerait sur ce point des arguments péremptoires aux censeurs les plus sévères. Nous n'avons pas non plus entrepris de plaidoyer en faveur des taillables et corvéables modernes, semblables à ceux dont Saint-Simon disait « qu'on les pressurait jusqu'au pus ».

Impartiale, l'étude de l'histoire de nos impôts sur le revenu partage les responsabilités ; elle montre que l'évasion fiscale est aussi bien la résultante logique des défauts d'une législation imparfaite encore mal assimilée, de ses

(1) *L'impôt progressif en théorie et en pratique*, par Edw. Seligman, traduction Marcoggi, Paris, 1909.

méthodes et modalités défectueuses d'application, que du défaut de courage des assujettis.

Nous avons étudié, depuis la naissance des impôts sur le revenu, l'évolution, d'une part, de la fraude, dans son étendue et dans ses procédés, et d'autre part, de l'organisation et de l'efficacité des pouvoirs de répression donnés au fisc, ainsi que leurs possibilités.

Notre connaissance du mécanisme administratif a facilité notre tâche. Elle seule pouvait donner quelque intérêt au travail que nous avons tenté. C'est l'importance (1) que présente, dans un pareil sujet, la pratique administrative qui nous a poussé à entreprendre, sous un angle à la fois expérimental et théorique, cette étude de méthode fiscale.

Il n'était pas possible de limiter ce sujet au seul exposé des moyens d'action donnés au fisc et de la répression de la fraude. N'oublions pas, en premier lieu, que les impôts doivent tenir compte des possibilités humaines. Or, les taux actuels, comme d'ailleurs trop d'injustices ou d'inégalités évidentes, sont souvent de véritables primes à la fraude. Ce que M. Paul Leroy-Beaulieu appelait : « le banditisme » de certaines lois fiscales fait d'honnêtes gens de mauvais contribuables. En second lieu, il convient d'aménager et à la fois de contrôler nos impôts sur le revenu, sans dissocier ces deux réformes ; nous avons essayé de le montrer.

Il nous a paru, par contre, difficile d'étendre notre étude au mécanisme administratif même ; une thèse récente d'un de nos collègues a, d'ailleurs, traité en partie ce sujet (2).

(1) « Le succès d'un impôt sur le revenu, a écrit Seligman, dépend peut-être plus que celui de toute autre institution moderne, de son mécanisme administratif, c'est-à-dire de son mode d'évaluation et de perception. »

« Je ne m'occuperai que des méthodes administratives, déclarait M. Boivin-Champeaux à la tribune du Sénat, nous sommes tous d'accord qu'en pareille matière, c'est toute l'affaire » (*J. off.*, Sénat, Débats, 1914, p. 970).

(2) « *La fusion des Contributions directes et de l'Enregistrement* », par Jean Castagnez, thèse Paris, 1928.

Par ailleurs, les ordres du jour du Syndicat des membres de

Il nous a semblé plus simple d'indiquer sommairement, au fur et à mesure de notre exposé, les réformes désirables sur ce point.

Notre étude ainsi délimitée, nous avons, dans une première partie, décrit l'évasion fiscale, en examinant ses causes, son étendue, ses modalités. La deuxième partie a trait aux pouvoirs de répression dont est dotée l'Administration, ainsi qu'aux moyens d'assiette et de contrôle dont elle dispose.

La critique et l'exposé des lacunes de la législation actuelle formeront la troisième partie.

La quatrième est réservée à l'étude des réformes nécessaires et possibles. Dans la plus grande mesure, nous avons enfin essayé de prendre des termes de comparaison dans les législations étrangères, plus spécialement dans celles d'Allemagne, d'Angleterre, des Etats-Unis et d'Italie.

l'Administration des Contributions directes, publiés dans un grand nombre de journaux, ont exposé toutes les réformes qui s'imposent de ce chef, en les résumant d'une façon saisissante. Nous ne citerons que les principales : Organisation matérielle du travail ; Stabilité et simplification de la législation ; Collaboration des agents de direction et des agents d'exécution ; Création d'un cadre d'auxiliaires, ou de commis titulaires ; Autonomie et inamovibilité des contrôleurs.

PREMIERE PARTIE

L'ÉVASION FISCALE

Nous examinerons, en premier lieu, les origines et les causes de l'évasion dans le chapitre I^er^. Dans le chapitre II nous essaierons de déterminer l'étendue de la fraude. Le dernier chapitre traitera des modalités diverses de celle-ci et des moyens mis en œuvre.

CHAPITRE PREMIER

Ses causes.

En dehors de l'esprit de fraude qui naît du seul jeu de l'intérêt, quel que soit le taux des impôts mis en cause, et qui n'est qu'une forme de l'égoïsme ou de la cupidité, il existe d'autres mobiles qui peuvent pousser des contribuables, jusqu'alors honnêtes, à une certaine dissimulation. Ces causes sont autant de circonstances atténuantes, et déplacent la responsabilité, en la rejetant sur le législateur imprévoyant et maladroit dont la fiscalité excessive est aussi coupable que les fraudeurs qu'elle suscite.

§ I. — *L'énormité des divers impôts en général.*

Les conséquences financières de la guerre ont été terriblement lourdes, elles ont d'abord donné lieu aux expédients, aux emprunts, et finalement nécessité le recours à l'impôt, avec une ampleur que les économistes, les historiens, les financiers n'avaient autrefois jamais soupçonnée.

Lors de la discussion de la loi du 15 juillet 1914 devant le Sénat, M. Caillaux (1), ministre des finances, fut amené à faire la déclaration suivante : « Je voulais simplement « dire qu'une pensée telle que mettre 10 ou 12 % sur le « revenu d'ensemble des citoyens me paraissait une chose « à laquelle mon esprit ne pouvait s'arrêter ».

Michelet (2), rapportant le projet de Necker, déposé à l'Assemblée Constituante le 24 août 1789 et taxant

(1) *J. off.*, Sénat, Débats, séance du 5 février 1914, p. 105.
(2) *Histoire de la Révolution française*, t. I, p. 330.

chaque citoyen au quart de son revenu, le jugeait ainsi : « Après avoir essayé de tout moyen raisonnable, Necker « s'en remettait à la fois au miracle, au vague espoir qu'un « peuple incapable de payer moins allait pouvoir payer « plus, qu'il se taxerait lui-même à l'impôt monstrueux « du quart de son revenu. Le financier chimérique, pour « dernier mot de son bilan, pour fond de sa caisse, appor- « tait une utopie que le bon abbé de Saint-Pierre n'eût « pas désavouée ».

Le rapporteur général de la Commission des Finances du Sénat, M. Aimond (1), interpellé sur une augmentation possible du taux de l'impôt général (alors de 2 %), s'écriait : « Nous tomberons de la dyspepsie dans la bradypepsie et de la bradypepsie dans la catalepsie, il y a longtemps que Molière a dit cela ». N'est-ce pourtant pas ce qui est arrivé, si l'on pense que parti de 2 %, le taux de l'impôt général était, onze ans plus tard, de 72 % ? Le contribuable alors court moins de risques à frauder qu'à payer, et c'est le tenter follement que d'élever à un degré exagéré les taux des impôts sur le revenu (2).

L'impôt est une contribution et ne doit pas être une spoliation. Il semble qu'il y ait eu au Parlement quasi-unanimité sur ce point : l'une des causes principales de la fraude fiscale c'est l'exagération des taux. « Je recon- « nais, disait M. Loucheur, ministre des finances (3), que

(1) *J. off.*, Sénat, Débats, séance du 4 juillet 1914, p. 1022.

(2) Le journal *L'Information* (numéro du 27 septembre 1928), dans un article « Anonymat et mobilité des valeurs mobilières », donne une idée très nette de ce que peut être l'opinion, sur ce point, de la grande majorité des rentiers :

« Mais, en admettant qu'il existe un système qui permette le « contrôle fiscal le plus rigoureux, sans supprimer la facilité des « transactions et sans compliquer gravement la perception des « revenus, on devrait se demander s'il ne constituerait pas cette « suprême injustice que constitue souvent ce qu'on prétend une « stricte justice : « *summum jus, summa injuria* ». Les taux de l'im- « pôt sur le revenu global sont tels aujourd'hui que seule la fraude en ralentit les déplorables conséquences économiques et sociales. »

(3) *J. off.*, Chambre, Débats, séance du 2 décembre 1925, p. 3943 (discussion de la loi du 4 décembre 1925 majorant rétroactivement les taux).

« le taux de l'impôt général sur le revenu (alors de 60 %)
« est trop élevé, je l'ai toujours dit ici et certains de nos
« collègues socialistes l'ont également reconnu ».

« L'impôt trop lourd, disait également M. de Tinguy (1),
« c'est la fuite inévitable de la matière imposable. Nous
« aurons beau faire appel aux sentiments de patriotisme
« des porteurs, ce n'est pas par des arguments moraux
« qu'on discute ces questions, mais par des faits. Or la
« fuite est un fait matériel incontestable et incontesté,
« et je le dis, malheureusement inévitable ».

Ce fait est général et s'est produit même en Angleterre où, cependant, la longue application de l'Income-Tax et de la Super-Tax a créé un sentiment de probité fiscale remarquable. A la fin de la guerre, la surélévation des taux, jugée excessive, a suscité des fraudes, et l'impôt est rentré moins aisément.

La corrélation intime entre ces deux faits : un taux excessif de l'impôt et l'évasion fiscale, ne saurait être mise en doute, les auteurs les plus considérables l'ont démontré lumineusement (2). Le corollaire logique de cette règle est que, chaque fois que des taux prohibitifs ont été abaissés, le rendement n'a diminué que très peu, les déclarations devenant plus sincères, et même, ainsi que cela s'est produit dans certains pays, le rendement loin de décroître a augmenté.

M. Bokanowski en citait les exemples suivants (3) :
« Dans le canton de Zurich, de 1913 à 1917, l'impôt sur
« la fortune était du taux de 4,3/4 %, l'impôt sur le
« revenu de 9,½ %. A ces taux, la moyenne du rendement
« de ces deux impôts a été d'environ 12 millions par an.
« En 1921, on a modifié les taux. L'impôt sur la fortune
« qui était de 4,57 % est passé suivant les catégories de
« 1,5 % à 2,5 %. L'impôt sur le revenu est passé de 9,5 %

(1) *J. off.*, Chambre, Débats, séance du 21 novembre 1925, p. 3861.

(2) Allix, *Traité élémentaire de science des finances et de législation financière*, p. 473, 5e édit., 1927.

(3) *J. off.*, Chambre, Débats, séance du 2 décembre 1925, p. 3939.

« à 6 % en moyenne. L'année suivante le rendement a « été triplé.

« Aux Etats-Unis, en 1922, avec un impôt cédulaire « et un impôt général atteignant au total un maximum « de 73 %, le total des recettes de l'Etat s'élevait à 1.500 mil- « lions de dollars. L'année suivante le maximum est « ramené de 73 % à 58 %, les rentrées passent de 1.500 « à 1.825 millions. En 1925, encouragé par les résultats « de cette expérience, M. Mellon a fait décider que le « total des impôts au lieu de 58 % ne serait que de 25 %, « et les résultats de l'année lui permettent déjà d'annon- « cer que la recette sera supérieure à celle de l'année « dernière (1). »

Nous ne croyons pas que les conclusions à tirer de ces faits soient aussi simples que ces deux exemples peuvent le laisser supposer. Car l'augmentation des recettes certainement résulte beaucoup plus de l'accroissement de l'activité économique de ces deux pays, après la guerre, que de la diminution des tarifs (2).

En France, le taux de l'impôt général a été réduit de 60 à 30 % à partir de l'année 1927 (loi du 4 août 1926). Le rendement est passé de 3.011 millions en 1926 à 2.247 millions en 1927, c'est-à-dire qu'à une réduction de moitié dans le taux, n'a correspondu qu'une diminution d'un peu plus du quart (25,37 %) dans le produit de l'impôt.

Pour avoir une notion de l'importance de l'effort fiscal que s'impose actuellement le pays, il faut détermi-

(1) Du *Bulletin de statistique et de législation comparée* (mai 1927), nous avons extrait les indications suivantes sur le rendement des impôts sur le revenu en Amérique :

(en dollars)

1926	1927	1928	1929
résultats	résultats	prévisions	prévisions
1.982.040.088	2.224.992.000	2.165.000.000	2.065.000.000

(2) En Suède, le taux légal des impôts sur le revenu fut réduit, pour l'exercice 1926-1927 (1er juillet-30 juin), de 170 à 160 %. Le rendement diminua dans une proportion à peine plus faible :

Exercice 1925-1926 . . . . . 148.128.000 couronnes
Exercice 1926-1927 . . . . . 142.000.000 couronnes
(*Bulletin de statistique et de législation comparée*, janvier 1928).

ner, d'une part le revenu moyen de la France, et d'autre part, sa charge fiscale globale. Le rapport de ces deux termes donnera une idée du prélèvement opéré sur la fortune privée, sans beaucoup de précision d'ailleurs, étant donné les difficultés que soulève la détermination du premier facteur : le revenu total annuel de la France.

La fortune de la France, avant 1914, était le plus généralement évaluée à un chiffre variant entre 325 (1) et 300 milliards (2), son revenu était estimé entre 30 et 38 milliards (3) et (4).

A l'heure actuelle, on admet le plus souvent, pour l'évaluation de la fortune de la France, un chiffre avoisinant 1.500 ou 1.600 milliards. Le montant du revenu annuel paraît devoir être fixé au maximum à *180 milliards* (5).

La section financière de la Société des Nations a adopté le mode d'évaluation suivant pour le calcul du revenu national des divers pays, pour les années d'après guerre. Ce dernier est évalué à : 60 % des revenus d'avant 1914 variant comme l'indice des prix de gros et cette partie des revenus est réduite, pour tenir compte des résultats de la guerre, de 10 % pour l'Angleterre et 30 % pour la France, l'Allemagne et l'Italie, les 40 % restant des revenus d'avant guerre variant deux fois moins vite que l'indice des prix de gros.

Ce système a été appliqué avec une variante par certains auteurs (6), qui ont pris au lieu des indices des prix

(1) Eugène d'Eichtal, dans « Revenus privés et revenu national », *Journal de la Société de statistique de Paris*, mai 1917.

(2) Raoul Péret, *Population, budget, fortune et dette publique de la France.*

(3) M. du Vivier de Streel l'évalue à 32 milliards dans « L'insuffisance des revenus privés de la France » (*Revue de Paris*, 1er novembre 1927). M. Clémentel l'estime à 35 milliards dans *L'inventaire de la situation financière de la France.*

(4) Diverses publications de la Société des Nations et notamment la *Conférence financière internationale de Bruxelles*, 1920. Rapport n° 4, Finances publiques, adoptent le chiffre de 38 milliards.

(5) Edgar Allix, *Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française*, 1927, p. 1014 à 1018.

(6) Jean Dessirier, dans *Bulletin de statistique générale de la France*, juillet 1925.

de gros, ceux des prix de détail, comme fournissant « une « mesure plus exacte des variations du coût de la vie « auxquelles tendent à s'adapter les revenus de la partie « la plus nombreuse de la population ». Suivant l'un ou l'autre de ces deux systèmes et en prenant les bases suivantes :

Revenu de la France en 1914 : 38 milliards.

a) Indices des prix de gros : en janvier 1929 644

b) Indices des prix de détail : — 599

On arrive à un revenu global de : *a*) 136 milliards et *b*) 127 milliards.

Le mode de calcul, assez arbitraire, retenu par l'organisme financier de la Société des Nations ne semble pas pouvoir donner des renseignements très précis et très exacts. Les résultats qu'il fait apparaître sont, sans aucun doute, au-dessous de la réalité.

Les principales méthodes de détermination du revenu national sont celles soit de la statistique personnelle, soit de la statistique réelle. Dès le XVIII^e^ siècle des économistes ont essayé (1), en se servant de ces méthodes, d'apprécier le montant des charges fiscales comparé au chiffre du revenu global. Actuellement, c'est-à-dire depuis la fin de la guerre, aucune tentative, d'après une de ces méthodes, n'a été faite, à notre connaissance du moins. Nous avons essayé de reconstituer, d'après leurs règles, le revenu actuel, mais l'imprécision de certaines données ôte toute valeur rigoureuse aux chiffres ainsi obtenus.

En résumé, la plupart des chiffres fournis par les divers auteurs comme expression du revenu national actuel non seulement ne sont suivis d'aucune indication sur le mode de calcul auquel ils ont donné lieu, mais encore varient dans des proportions considérables : de 130 à 200 milliards.

Ainsi, avons-nous été réduit à retenir un chiffre, qui

(1) M. Vignes, dans son ouvrage *Histoire des doctrines sur l'impôt en France*, p. 387 et suiv., analyse les travaux effectués dans ce but par Dupré de Saint-Maur et Mirabeau le père.

n'est que la moyenne entre les estimations extrêmes, soit 170 milliards.

Les résultats de l'exercice 1928 font apparaître pour les ressources de l'Etat 46 milliards, pour celles effectuées au profit de la Caisse d'amortissement, une somme de 6 milliards et demi, au total 52 milliards ½, à laquelle il convient d'ajouter les 7 milliards ½ perçus au titre des budgets locaux, soit un total de 60 milliards.

Les charges fiscales actuelles atteignent donc au minimum *le tiers* du revenu national.

Toutes les diverses statistiques concordent sur ce point et leurs estimations font apparaître dès 1925 une proportion voisine de 30 %.

	Année 1924	Année 1925
M. Désirier (*op. cit.*)	30 %	33,2 %
M. Clémentel.	24,10 %	
M. Virgil Jordan (1)	29,2 %	

De pareils prélèvements sur les fortunes privées sont dangereux pour l'économie du pays qui les subit (2), et par leur exagération lassent le patriotisme des contribuables et créent un sentiment collectif d'amoralité fiscale et des mouvements généralisés de fraude. Ainsi apparaît la nécessité de ne pas donner à notre système d'impôts l'apparence de ces « lois iniques » auxquelles les Pères de l'Eglise dénient tout caractère d'obligation morale, et sans approuver aucunement l'opinion suivante de M. Paul Leroy-Beaulieu, on ne peut que constater

(1) *Foreign Press Service*, année 1925.

(2) Le Président des Etats-Unis M. Coolidge, dans son Message au Congrès américain du 6 décembre 1926, apprécie en ces termes les effets de la diminution des impôts sur l'économie générale du pays :

« Dans l'espace de 5 ans il y a eu trois réductions importantes « des impôts. Ces réductions ont eu pour résultat direct de per- « mettre au peuple de conserver une forte proportion de ses gains « pour ses propres besoins et pour les placements productifs. C'est « à cela et probablement à cela plus qu'à toute autre cause, qu'est « due la grande prospérité dont ce pays jouit actuellement sous « tous les rapports. »

combien nos contemporains l'ont vite et parfaitement comprise.

« Un impôt hautement progressif, même entouré de toutes les formes légales, n'est pas une loi qui oblige la conscience individuelle. Le citoyen est placé par des taxes de ce genre en état de légitime défense, et il a le droit moral de recourir à tous les moyens possibles pour détourner de lui la confiscation détournée et dissimulée dont on le menace ».

§ II. — *Lourdeur croissante des impôts sur le revenu.*

A. — Finances de l'Etat. — 1re *période* (de 1791 à 1914). — A la veille de la guerre, le système d'impôts directs en vigueur ne ressemblait en aucune façon à celui conçu par la Constituante, qui en avait créé les principales pièces. La contribution personnelle-mobilière (lois des 13 janvier, 18 février 1791 et 21 avril 1832), la contribution foncière (loi des 23 novembre-1er décembre 1790), transformée en impôt de quotité par la loi du 8 août 1890 en ce qui concerne la contribution foncière des propriétés bâties et par celle du 29 mars 1914 pour la contribution foncière des propriétés non bâties, étaient destinées à frapper l'ensemble des facultés contributives. Les besoins financiers nécessitèrent la création de la contribution des patentes (loi des 21-27 mars 1791), de l'impôt des portes et fenêtres (loi du 4 frimaire an VII) et enfin de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (loi du 29 juin 1872). L'assiette des quatre premières contributions incombait à l'administration des Contributions directes, et leur principal supportait des centimes additionnels départementaux et communaux. L'établissement du dernier impôt était effectué par l'administration de l'Enregistrement.

Ce système fiscal formait un ensemble disparate, trop rigide, manquant d'élasticité, et hors d'état de procurer les ressources nécessaires à l'équilibre des budgets, dont

le déficit annuel croissait de plus en plus. « La France emprisonnée dans le cadre étroit de ses vieux impôts, incapable d'en tirer le moindre produit supplémentaire, s'enlisait dans la politique des emprunts non amortis et non gagés » (1).

En 1893 le budget s'élevait à 3 milliards 300 millions, en 1914 à 5 milliards 300 millions, présentait un déficit de 794 millions et ne procurait aucune des ressources nécessaires aux dépenses extraordinaires du Maroc et des ministères de la Guerre et de la Marine (1 milliard 830 millions). Le rapporteur de la Commission des Finances du Sénat disait en 1914 : « Le budget laisse les choses en état, il ne comble pas le déficit, il laisse à l'exercice 1915 le soin de nous sortir d'embarras », et plus loin : « Nous allons commencer l'assainissement de nos finances en émettant un emprunt » (2). Ainsi, au 31 décembre 1913, la dette de l'Etat s'élevait à 31 milliards 594 millions, alors qu'en Angleterre elle n'était que de 1 milliard de livres.

L'Angleterre depuis 1842 (3), la Prusse depuis 1851 (4), et tous les Etats allemands depuis la fin du XIXe siècle, l'Italie depuis 1864, la Norvège et la Suède depuis 1892 (5), les Etats-Unis depuis 1894 (6), l'Autriche depuis 1896 (7), l'Espagne depuis 1900 (8), avaient des systèmes d'impôts personnels sur les revenus, constituant sinon l'armature, du moins une des pièces maîtresses de leur fiscalité (9).

(1) *J. off.*, Chambre, Documents, 1917, annexe 3044, p. 450.
(2) *J. off.*, Sénat, Débats, séance du 17 juin 1914.
(3) L'income-tax créé par Pitt en 1798 comme impôt de guerre fut supprimé après le traité de 1815 et rétabli en 1842 par Sir Robert Peel.
(4) Le Klassensteuer (impôt des classes) existait dès le début du XIXe siècle. L'Einkommensteuer fut établi en 1851 et modifié profondément en 1891.
(5) Loi du 29 juin 1892.
(6) Loi du 27 août 1894 sur l'income-tax.
(7) Loi du 25 octobre 1886 concernant les impôts directs personnels.
(8) Loi du 27 mars 1900.
(9) « L'income-tax est le centre et l'ancre de salut du système financier de l'Angleterre ». Chancelier Llyod George, *Budget speech* du 29 avril 1909.

La France n'était pas restée étrangère à ce grand mouvement. La loi du 29 juin 1872 constitue déjà une bien modeste tentative. Cependant, depuis 1848, de nombreux projets étaient venus en discussion devant le Parlement (71 au total) (1), et aucun n'avait abouti. Finalement le projet d'impôt général sur le revenu, déposé le 7 février 1907 à la Chambre au nom du gouvernement par M. Caillaux, ministre des Finances, fut voté le 9 mars 1909 par la Chambre et le 15 juillet 1914 par le Sénat.

Les controverses passionnées qui, depuis 1848, agitaient partisans et adversaires étaient responsables du système incomplet dont on venait, à la veille de la guerre, de doter le pays. L'impôt général, seul, avait été établi, sans son fondement nécessaire : les impôts cédulaires (2).

Alors que déjà s'amoncelaient, depuis plusieurs années, les nuages précurseurs de la grande tourmente, il a fallu la menace de la guerre pour qu'enfin fût posée la première pierre de notre système d'impôts sur le revenu. En cela, les hommes d'Etat républicains n'avaient fait que suivre la politique financière de l'ancien régime. « Dans les mo-« ments de grande crise, dans les moments où un danger « imminent demande la concentration de toutes les forces « vives du pays, on choisit toujours l'impôt direct : taille « ou fouages ; au cours des XIVe et XVe siècles ainsi agi-« rent les Etats généraux de 1356 et 1357 après le désastre « de Poitiers, ceux de 1423 quand un roi anglais occupait « Paris, ceux de 1425, 1427, 1428, pour sauver Orléans « avant l'apparition de Jeanne d'Arc (3) ».

(1) *J. off.*, Chambre, Documents, 1907, annexe 1053.

(2) *J. off.*, Chambre, Documents, 1917, annexe 3044.

« En France, avant la guerre, on n'a pas su, ou voulu, ou osé substituer à nos vieilles contributions le souple et fécond système d'impôts sur le revenu, que beaucoup d'entre nous préconisaient avec tant d'insistance depuis des années. Lentement, avec timidité, on avait à peine commencé la réforme. Et quand la guerre est survenue, elle nous a trouvés sans armes fiscales, démunis devant les formidables exigences de l'heure, incapables, sans de cruelles injustices à l'égard des contribuables peu fortunés, de tirer un supplément de ressources de nos contributions boiteuses et stériles. »

(3) Clamageran, *Histoire de l'impôt en France.*

Malheureusement le fardeau qui incombe alors aux contribuables devient accablant, discrédite les impôts établis et rend odieux ceux qui, nouvellement créés, n'ont pas encore été adaptés, ou n'ont pas encore reçu la consécration d'un long usage. C'est ce que Forbonnais (1) faisait observer, un siècle et demi avant, en remârquant que si le dixième, établi en France en 1710, l'eût été vingt ans plus tôt, la France se fût trouvée dans un état moins misérable à la fin du règne de Louis XIV.

2e *période* (de 1915 à 1918). — Notre politique financière ne pouvait être qu'une politique d'abstention fis-

(En milliers de francs)

Impôts	Ex. 1916	Ex. 1917	Ex. 1918
Contribution foncière des propriétés bâties	111.830	113.083	141.849
Contribution foncière des propriétés non bâties	66.156	65.914	80.355
Impôt sur les bénéfices commerciaux			108.473
Impôt sur les bénéfices agricoles			1.226
Impôt sur les bénéfices non commerciaux			3.374
Impôt sur les traitements et salaires			36.088
Impôt sur les revenus des valeurs mobilières	181.432	242.423	252.844
Impôt général sur le revenu . .	32.465	200.886	363.236
Total	391.883	622.306	987.445
Total des recettes budgétaires	4.137.000	5.492.000	5.228.000

cale, d'emprunts systématiques et d'émission de papier-monnaie, véritable emprunt forcé. Des esprits avertis (2)

(1) Forbonnais (1722-1800), *Recherches et considérations sur les finances de la France depuis l'an* 1595 *jusqu'à l'an* 1721.

(2) M. Gaston Jèze écrivait à cette époque : « La morale politique et financière exige le recours formidable et immédiat à l'impôt ».

réclamaient bien une politique fiscale, mais elle n'était pas possible : les impôts indirects de consommation, de transmission ayant leur productivité amoindrie par la crise, et les impôts directs incapables de productivité élevée. Le 31 juillet 1917 la loi organique des impôts cédulaires était votée, mais leur rendement ne pouvait être, au début, qu'insignifiant, ainsi que l'indique le tableau page 16.

Si nous comparons notre situation à celle de l'Angleterre, nous apercevons l'énorme différence d'effort fiscal fourni par les deux pays : Budget 1916 (1) (du 1er janvier au 31 décembre pour la France, du 6 avril 1916 au 6 avril 1917 pour l'Angleterre).

(En milliers de francs)

	Recettes budgétaires totales	Impôts directs seulement (*a*)
Angleterre	12.556.875	8.028.125
France.	5.206.432	1.946.748

(*a*) (y compris les droits d'enregistrement et de timbre, et des prévisions pour la contribution des bénéfices de guerre.)

En 1914, les recettes d'impôts étaient en Angleterre de 4.100 millions et ont été portées au cours de l'exercice 1919 à 23 milliards 500 milllions alors que les nôtres partant de 4.115 millions pour 1914 n'atteignent en 1919 que péniblement 9 milliards. Du 1er août 1914 au 31 décembre 1919 le montant global des dépenses s'est élevé à 200 milliards couverts à raison de 136 milliards par des emprunts intérieurs, 31 milliards par des emprunts étrangers, 33 milliards par des impôts, dont environ 3 milliards 800 millions d'impôts sur les revenus, soit une proportion légèrement supérieure à 10 %.

Les dépenses de guerre ont été alimentées :

(1) *J. off.*, Chambre, Documents, 1917, annexe 3044, p. 456.

En Angleterre : dans la proportion de 71,51 % par l'emprunt et 28,49 % par l'impôt.

En France : dans la proportion de 83,60 % par l'emprunt et 16,4 % par l'impôt.

Ainsi, pendant la guerre, alors que notre impôt général, nos impôts sur le revenu et nos contributions directes ne pouvaient donner que 5 milliards de ressources, les impôts similaires fournissaient en Angleterre 66 milliards (1).

Angleterre	France
Proportion de l'Income et Super-Tax dans les ressources budgétaires	Proportion des contributions directes et impôts sur le revenu dans les ressources budgétaires
Ex. 1913-1914 . . 23,83 %	Ex. 1913. . . . . 12,72 %
Ex. 1914-1915 . . 30,56 %	Ex. 1914. . . . . 14,41 %
Ex. 1915-1916 . . 38,29 %	Ex. 1915. . . . . 14,46 %
Ex. 1916-1917 . . 38,82 %	Ex. 1916. . . . . 11,16 % (2)

« Les dirigeants de notre pays, disait un député en « 1920 (3), ont vécu au jour le jour, grâce à la complai- « sance intéressée de la Banque de France, ils ont gavé « la nation de billets de banque et de bons, accru la cir- « culation fiduciaire, déprécié la valeur de notre argent « et de notre crédit. Ils ont ménagé les contribuables ». Brutalement la France allait se trouver devant « l'affligeante alternative d'une banqueroute désastreuse ou d'impôts devenus excessifs pour avoir été retardés ».

3e *période* (de 1919 à 1928). — La guerre avait donné lieu à une ouverture de crédit de plus de 200 milliards (4), et aux emprunts contractés de ce fait allaient s'ajouter

(1) Proposition Barthe, *J. off.*, Chambre, Documents, annexe 197, p. 136.

(2) *J. off.*, Chambre, Documents, 1924, annexe 441.

(3) Vincent Auriol, *J. off.*, Chambre, Débats, séance du 12 avril 1920, p. 877.

(4) Proposition Barthe, *J. off.*, Documents, Chambre, annexe 197, p. 136.

les sommes énormes à verser aux sinistrés. Jusqu'en 1925 la politique budgétaire fut à la fois désordonnée et malheureuse. En 1918 et 1919 les lois de finances ne concernent que les services civils et les dépenses ordinaires, les comptes les plus divers chevauchent et se mêlent. En 1920 les comptes spéciaux disparaissent, mais apparaît la dualité du budget général et du budget spécial dit des dépenses recouvrables, qui subsistera jusqu'en 1925. Pour 1924 il parut plus simple d'employer l'expédient de la reconduction budgétaire sur les bases de 1923 (1). Les déficits s'accumulèrent de 1919 à 1924 :

(en millions)

Ex. 1919	Ex. 1920	Ex. 1921	Ex. 1922	Ex. 1923	Ex. 1924
17.000	16.000	14.000	11.000	10.200	3.570

Au 31 décembre 1924 le montant de notre dette était de 319 milliards. Si la guerre avait donné lieu aux expédients financiers, la période de l'après guerre qui va de 1919 à 1924 ne fut dominée par aucune politique financière et fiscale, si ce n'est celle de l'espoir dans le paiement par l'Allemagne de ses dettes. En 1924 va commencer une période d'obsession fiscale, terrible par son acuité, et alors seulement les impôts sur le revenu commenceront à fournir des ressources satisfaisantes, mais au prix de taux vraiment excessifs, qui comprimeront l'activité économique du pays et risqueront de faire sombrer le système entier dans l'impopularité.

Le tableau suivant indique pour les exercices 1916 à 1928 le rendement de chaque cédule et de l'impôt général sur le revenu.

(1) Projet de loi portant fixation du budget général de l'exercice 1925 présenté au nom du gouvernement par M. Clémentel, ministre des finances.

En milliers de francs.

IMPOTS	EXERCICES					
	1916	1917	1918	1919	1920	1921
Contribution foncière des propriétés bâties.	111.830	113.083	141.849	142.769	278.890	293.869
Contribution foncière des propriétés non bâties	66.156	65.914	80.355	79.575	153.060	164.721
Impôt sur les bénéfices commerciaux	—	—	108.473	225.286	448.654	980.447
— — agricoles	—	—	1.226	2.657	8.826	28.184
— salaires	—	—	36.088	64.534	85.159	296.187
— bénéfices non commerciaux	—	—	3.374	5.584	18.537	42.910
— revenus mobiliers	181.432	242.423	252.844	290.249	567.505	926.425
Impôt général	32.465	200.886	363.236	571.259	756.544	1.472.062
Total	391.883	622.306	987.445	1.381.913	2.317.175	4.204.805

En millions de francs

IMPOTS	EXERCICES						
	1922	1923	1924	1925	1926	1927	1928
Contribution foncière des propriétés bâties.	300.056	304.535	369.168	374.246	674.495	1.076.487	1.084.353
Contribution foncière des propriétés non bâties	163.525	164.155	196.796	196.034	195.649	515.845	512.672
Impôt sur les bénéfices commerciaux	960.967	1.151.482	1.875.021	2.050.635	2.247.244	4.348.072	4.067.431
— — agricoles	24.255	29.858	47.119	76.395	85.160	268.688	201.503
— salaires	328.211	220.977	267.483	296.694	431.290	655.985	832.114
— bénéfices non commerciaux .	48.939	69.445	87.250	86.549	104.948	153.540	163.804
— revenus mobiliers	1.017.853	1.165.941	1.683.539	1.886.000	2.436.819	3.385.042	3.400.504
Impôt général	1.269.367	1.923.895	2.665.032	2.601.462	3.011.070	12.247.433	2.308.488
Total	4.113.173	5.430.288	7.191.408	7.568.015	9.186.675	12.651.092	12.570.869

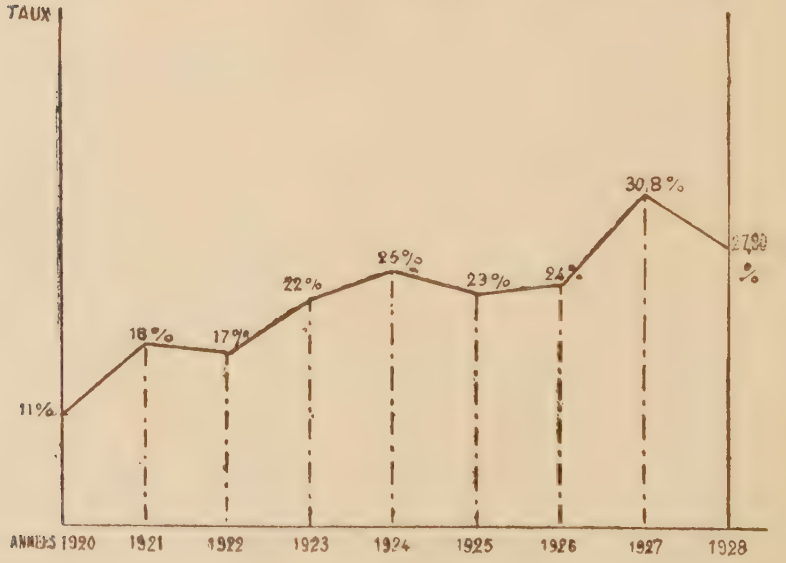
(En millions[1])

	1920	1921	1922	1923	1924
Budget	36.235	36.832	34.433	34.436	32.319
Déficit	15.965	13.979	11.051	10.234	3.572
Recettes	20.270	22.853	23.382	24.202	28.747
Rendement des impôts sur les revenus	2.317	4.204	4.113	5.430	7.191
Proportion dans les recettes	11 %	18 %	17 %	22 %	25 %

	1925	1926	1927	1928
Budget	33.137	37.580	39.961	42.444
Déficit	1.345	—	—	—
Recettes	31.792	38.000	41.000	45.000
Rendement des impôts sur les revenus	7.568	9.186	12.651	12.570
Proportion dans les recettes	23 %	24 %	30,8 %	27,9 %

(1) Non compris la dotation de la caisse d'amortissement (3 milliards 500 à 4 milliards) et les budgets annexes (plus de 4 milliards).

(2) Le simple tracé schématique des variations dans la propor-



Le tableau p. 22 résume depuis 1920 la place occupée dans les recettes totales budgétaires par les impôts sur les revenus.

Il est aisé de montrer que certains des taux actuels (1) ont atteint une limite dangereuse.

Contribution foncière. — Le taux de l'impôt en principal est de 18 %, en général les centimes départementaux et communaux appliqués aux principaux fictifs arrivent à établir une surcharge à peu près égale au taux d'Etat. C'est donc à 30 ou 35 % environ du revenu net que se monte l'impôt ; c'est-à-dire qu'un immeuble loué en 1925 10.000 francs supporte la charge suivante : valeur locative : 10.000 francs ; revenu net (2) : 7.500 francs ; impôt : 7.500 × 30 % = 2.250 francs, soit près du quart du revenu brut. Et il faut encore ajouter la surcharge de la taxe communale sur le revenu net des propriétés bâties et non bâties qu'un grand nombre de communes établissent, soit en remplacement des droits d'octroi, soit pour insuffisance de revenus, en application de la loi du 13 août 1926.

On constate d'ailleurs, dans la pratique, l'accroissement de demandes en remise pour gêne, sur la contribution foncière, demandes autrefois exceptionnelles.

Impôt sur les bénéfices commerciaux. — Le taux de l'impôt est de 15 % pour les revenus supérieurs à 50.000 francs (en Angleterre il est de 4 sh. la livre soit 25 %, mais avec des exemptions assez considérables, et le taux plein ne joue qu'à partir d'un revenu de 450 livres). En Italie, le taux de la cédule B est pour 1927 et 1928 de 16 %. Notre taux actuel est cependant assez lourd (Le taux de 5 %

tion constatant l'importance relative des impôts sur le revenu dans les recettes budgétaires montre bien que ceux-ci occupent une place de plus en plus croissante et de premier rang dans l'effort fiscal fourni par la France.

(1) Voir *infra*, p. 35 et 36, l'indication des taux pour chacun des impôts cédulaires et pour l'impôt général.

(2) Nous avons négligé la déduction du revenu net ancien, exceptionnelle de la loi du 22 mars 1924, et en compensation avons appliqué un centime de 0,30 qui est un minimum.

était en 1906 déclaré intolérable, par M. Asquith, pour le commerce et l'industrie, parce qu'il finissait pas peser sur les salaires). Il faut tenir compte, en effet, du fait qu'une grande partie des bénéfices n'est pas, en fin d'exercice, une somme liquide constituée par des espèces ou un compte créditeur en banque, mais surtout soit des augmentations d'actif réalisables à plus ou moins long terme (agrandissements, augmentations d'outillages, participations financières), soit des stocks de marchandises. On a pu voir des industriels, dont les bénéfices dépassaient 150.000 francs, venir demander des délais de paiement leur permettant d'éviter de recourir à des prêts en banque.

Les comptes rendus des grandes sociétés industrielles et commerciales montrent nettement le danger. Il leur devient difficile de constituer des réserves importantes, celles-ci supportant également l'impôt ; de même la création d'outillage neuf ou l'extension de leur entreprise sont devenues presque impossibles, si elles ne veulent pas avoir recours au moyen onéreux de l'augmentation de capital. Les immenses ressources de notre domaine colonial sont à peine mises à profit par un petit nombre de grandes sociétés.

Mais c'est surtout sur les commerçants moyens que le taux nous paraît très élevé ; un commerçant réalisant un bénéfice d'environ 15.000 à 20.000 francs doit payer 2.250 francs. C'est difficilement justifiable étant donné le peu d'importance du commerce que cela suppose.

Le régime actuel est particulièrement lourd pour la classe des petits et des moyens commerçants, et un adoucissement à leur régime fiscal est de plus en plus nécessaire (1).

B. — Finances départementales et communales. — 1re *période* : *antérieure à la loi du* 31 *juillet* 1917. — Exception faite des taxes assimilées, les ressources départementales et communales en matière de contributions

(1) L'article 5 de la loi du 31 décembre 1928 ne constitue en ce domaine qu'une tentative encore timide.

directes résultaient de l'application au principal de chacune des contributions foncière, mobilière, des patentes et des portes et fenêtres, d'un certain nombre de centimes, dans la limite fixée annuellement par la loi des contributions directes. En ce qui concerne la contribution foncière des propriétés bâties et des non bâties, le principal était respectivement celui des années 1891 et 1915 (1), mis à jour annuellement à raison des modifications survenues du fait des constructions nouvelles et démolitions. Ces principaux étaient de ce chef appelés fictifs. Le taux modéré de l'impôt foncier (3,2 % en 1914) rendait aisément supportable cette surcharge, en même temps qu'il lui donnait plus d'élasticité.

2e *période* : *postérieure à la loi du* 31 *juillet* 1917. — La loi du 31 juillet 1917 a supprimé la contribution mobilière, celle des portes et fenêtres et celle des patentes en tant qu'impôts d'Etat, mais les anciens principaux fictifs continuent à supporter les centimes votés par les départements et communes. La loi du 13 juillet 1925 a supprimé la contribution des portes et fenêtres et a réparti son principal fictif entre ceux de la contribution mobilière et de la contribution des patentes. Ainsi actuellement, les deux seuls impôts cédulaires fournissant des ressources aux budgets locaux sont les contributions foncières des propriétés bâties et non bâties. Le rendement fourni de ce chef par ces dernières est important, d'autant plus que la loi du 13 août 1926 a permis aux communes de voter une taxe supplémentaire et proportionnelle aux revenus nets imposables de ces deux contributions.

On peut simplement remarquer, devant les regrets exprimés par un assez grand nombre d'auteurs de la disparition comme impôts d'Etat de la contribution mobilière et de celle des patentes, qu'actuellement leur taux

(1) Loi du 8 août 1890, art. 26, Contribution foncière des propriétés bâties. Loi du 29 mars 1914, Contribution foncière des propriétés non bâties.

est déjà devenu excessif. Il n'est pas rare de voir dans les grandes villes le centime le franc de la mobilière supérieur à 0 fr. 25 (c'est-à-dire le quart du loyer réel) et celui des patentes à 10 francs (c'est-à-dire dix fois le principal tel qu'il résulte du tarif des patentes).

Le tableau suivant indique le produit des ressources départementales et communales résultant des contributions directes et des taxes assimilées (y compris les taxes prévues par la loi du 13 août 1926).

Année 1924	2.481.769.800
— 1925	2.778.311.100
— 1926	3.540.233.100
— 1927.	4.597.467.500
— 1928.	5.550.765.100

IIe Cause.

L'énormité des prélèvements sur les valeurs mobilières.

Aucun exemple de fiscalité terriblement oppressive n'est plus caractéristique des dangereux abus où les nécessités financières de l'après guerre ont entraîné le législateur que celui des prélèvements supportés par les valeurs mobilières. Ces droits sont actuellement (1) :

1. Le droit de timbre (loi du 5 juin 1850) (art. 1 à 29 du décret du 28 décembre 1926).

2. Le droit de transmission (loi du 23 juin 1857) (art. 30 à 47 du décret du 28 décembre 1926).

3. L'impôt sur les opérations de bourse de valeurs (loi du 28 avril 1893) (art. 127 à 135 du décret du 28 décembre 1926).

4. L'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (loi du 29 juin 1872) (art. 48 à 81 du décret du 28 décembre 1926).

La complexité de ces divers droits est très grande, et

(1) Edgar Allix, *op. cit.*, p. 580 et suiv.

leur quotité a atteint souvent la valeur même du revenu qu'ils frappent. A la différence des autres impôts cédulaires, le prélèvement effectué n'est pas le même pour tous les revenus du même montant ; il varie, pour les titres au porteur, par le jeu de la taxe de transmission basée sur le cours moyen des titres dans l'année précédente (1).

Le rapporteur de la Commission des finances de la Chambre en 1927, M. de Chappedelaine, montrait, dans son rapport général sur le projet de budget de 1928, les abus auxquels donnait lieu le système actuel et les résultats déplorables pour la fortune privée auxquels il aboutissait.

Nature des titres coupons 1927	Nombre d'exemples	Prélèvement minimum	Prélèvement maximum
Obligations. . . .	75	27,4 %	53,60 %
Actions	159	27,5 %	97,8 %
Parts	13	32,4 %	100 %
Actions de jouissance	11	31,1 %	77,7 %

Nous avons extrait de ce rapport les exemples les plus caractéristiques des véritables confiscations auxquelles donne lieu le jeu des quatre taxes cumulées (V. tableau p. 28).

Les porteurs de valeurs mobilières ont pu ainsi en 1928 supporter une charge totale de 5 milliards 288 millions :

Impôt sur les opérations traitées dans les bourses de valeurs.	600.354.000
Impôt sur les revenus des valeurs mobilières.	3.400.504.000
Impôts sur les revenus des créances, dépôts et cautionnements	102.241.000
Produit du timbre pour les valeurs mobilières	347.868.000
Droits de mutation sur les valeurs mobilières	837.112.000

(1) Le taux actuellement en vigueur est de 0,50 % (loi du 3 août 1926).

Nature des titres	Date de détachement du coupon	Coupon brut	Impôt	Pourcentage du prélèvement
Thomson-Houston . .	juillet 1927	20	18,90	94,5 %
Banque Générale du Nord	avril 1927	12,50	8,51	68
Tramways et éclairage de Beyrouth	juillet 1927	17,50	10,83	61,9 %
Industrie et Force. . .	juillet 1927	3,70	2,59	70
Hauts Fourneaux de Pont-à-Mousson . .	juin 1927	10,12	7,20	71,1
Montbard-Aulnoye . .	juin 1927	12,50	7,77	62,2
Bou Thaleb	août 1927	17,10	16,33	95,5
Le Nickel	juin 1927	45	44	97,8
Tekkah	mai 1927	26,60	24,25	91,2
Phosphates du Dyr . .	août 1927	12	8,70	72,5
Messageries Maritimes .	juillet 1927	15	11,65	77,7
Grand Hôtel	mai 1927	35	28,81	82,3
Carrière-Scierie de Bourgogne	septembre 1927	20	12,65	63,2
Nozal	juillet 1927	60	38,04	63,8
	Parts			
Crédit foncier de l'Indochine	juillet 1927	45,64	30,82	67,1
Nantaise. Eclairage et force pour l'électricité.	juin 1927	15	15	100
Feldj-El-Adoum . . .	mai 1927	2,70	2,70	100
Tekkah	mai 1927	63,16	53,16	84,2

Demander à des rentiers, dont les coupons ont été amputés de 25 % de leurs revenus de déclarer l'intégralité de ceux que le fisc a bien voulu leur laisser peut apparaître, pour la grande majorité de ces derniers, comme un acte qui dépasse les limites de leur héroïsme fiscal. Les taux actuels, destructeurs de l'activité économique, étouffent les initiatives, provoquent l'évasion des capitaux, détruisent l'épargne et contaminent la mentalité et la moralité fiscales.

La phrase de Proudhon pourrait être méditée avec fruits par le législateur :

« La désorganisation de la société par l'impôt est la « plus brutale qui se puisse imaginer, sans le moindre

« élément, sans la plus petite étincelle de réorganisa-« tion (1) ».

IIIe Cause.

Les exemptions de droits et les immunités fiscales des rentiers

Aux besoins énormes de l'Etat devrait correspondre une matière imposable aussi large que possible. La législation, en répartissant les charges fiscales sur le plus grand nombre de contribuables et en atteignant la presque totalité des revenus, permettrait l'application de taux moins spoliateurs, et par là même, inciterait moins à la fraude.

Or, depuis la création des impôts sur le revenu, on a assisté à une évolution nettement marquée vers l'accroissement des immunités et des privilèges fiscaux. Ces exemptions peuvent être de fait ou de droit.

Les premières, en dehors de la légalité naturellement, résultent des facilités de fraude, découlant soit d'insuffisances de la législation, soit de la nature difficilement saisissable de certains revenus.

Pour l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, ce sera, par exemple, l'encaissement hors de France des coupons des valeurs étrangères non abonnées. Pour les impôts sur le revenu, ce sera le contrôle malaisé et insuffisant du bénéfice des professions libérales, pour l'impôt général ce seront les difficultés de vérifier les revenus mobiliers, etc.

Les exemptions de droit sont considérables par leur étendue. Nous n'entendons pas y englober les pensions versées en vertu de la loi du 31 mars 1919 et qui ne sont que la très juste indemnité des dommages causés à leurs titulaires.

Les plus importantes de ces immunités concernent les valeurs mobilières émises par l'Etat. Elles sont doubles

(1) Tous les journaux financiers ont décrit les effets néfastes des taux actuels d'impôts sur les valeurs mobilières, et dont la Bourse de Paris offre des exemples quotidiens.

ou uniques, suivant que les coupons sont exemptés de l'impôt général et de l'impôt de 18 %, ou de ce dernier seulement.

Dans la première catégorie sont rangés : les bons du Trésor à échéance d'un an au plus (1), les bons de la Défense Nationale à échéance de deux ans au plus, les intérêts de l'emprunt à 4 % 1925 à change garanti.

Dans la deuxième catégorie figurent toutes les rentes françaises ou valeurs émises par des établissements publics.

Si l'assainissement de notre Trésorerie et le plan d'amortissement suivi par la Caisse autonome, ainsi que les diverses conversions effectuées par elle, ont réduit dans une proportion considérable la dette flottante, cette dernière s'élevait encore au 31 juillet 1928 à 45.680 millions ; les bons ordinaires du Trésor et ceux de la Défense Nationale gérés par la Caisse autonome y figurant pour 33.582 millions.

La valeur en capital au 31 juillet 1928 des titres exempts à la fois de l'impôt général et de l'impôt sur le revenu de 18 % s'élève à :

Bons du Trésor et bons de la Défense. .	33.852	millions
Emprunt or 4 % 1925.	5.927	—
Au total	39.779	—

Sont ainsi exempts de tout impôt direct près de 2 milliards de revenus (le service de l'emprunt or 4 % s'est élevé en 1927 à 309.992.087 francs).

L'importance des capitaux soustraits à l'impôt de 18 % seulement est autrement considérable, leur valeur en capital au 31 juillet 1928 était de :

Dette perpétuelle.	101.745	millions
Dette amortissable	105.751	—
Dette à moyen et court termes à échéances massives.	22.029	—
Dette flottante	45.680	—
Au total.	275.205	—

(1) Pour les bons du Trésor à dix ans, la prime de remboursement de 50 % accordée aux porteurs est exempte de l'impôt général.

desquels il y a lieu de déduire : 5.927 millions de l'emprunt or 4 % 1925 et 33.852 millions de bons du Trésor et de la Défense Nationale gérés par la Caisse autonome et dont nous avons déjà tenu compte, et 5.697 millions représentant les avances permanentes de la Banque de France, les dépôts de fonds à la Caisse centrale et dans les Trésoreries générales, le solde des comptes de chèques postaux. Reste ainsi une valeur nette de 229 milliards 729 millions, dont les intérêts s'élèvent à 12 milliards 378 millions (1).

Les impôts cédulaires et l'impôt général sur le revenu présentent ainsi une tendance très nette à s'aristocratiser de plus en plus. Les minima imposables sont élevés et d'autres sont créés pour les cédules où ils n'existaient pas.

L'élévation de 7.000 à 10.000 francs du minimum imposable pour l'impôt sur les traitements, celui des bénéfices non commerciaux, et l'impôt général sur le revenu va avoir pour conséquence l'exemption de près de 1 million 200.000 contribuables. La tendance actuelle du législateur, s'inspirant plus de considérations politiques que de préoccupations financières, offre de très grands dangers. Réduisant le support de la charge fiscale, il en accroît l'intensité sur ceux qui restent frappés et par là même provoque chez ces derniers le réflexe d'auto défense bien naturel, soit l'évasion fiscale.

IVe Cause.

Les injustices d'une législation fiscale trop lourde.

Le Français ressent très vivement le sentiment de l'égalité, et de même qu'il est souvent arrêté dans l'accomplissement honnête de son devoir fiscal par l'idée que ses voisins s'y dérobent, de même il s'arrête aux situations

(1) Chiffre résultant des sommes prévues au budget de 1929 pour le service de la dette : 14.032.229.210 francs moins 1.654 millions d'amortissement.

un peu paradoxales dont il sent pour lui l'injustice. De nombreux petits commerçants se plaignent souvent de la différence de traitement qui les sépare des salariés. Un de ceux-ci, par exemple, marié et père d'un enfant et ayant 12.000 francs de salaire, est exempt d'impôts, alors qu'à revenu égal un commerçant en paie 1.386 fr. 50. Sans parler de l'impôt des bénéfices agricoles qui, dans la majorité des cas, n'est qu'une aimable plaisanterie, il existe certainement bien des circonstances où les dispositions légales frisent l'injustice. L'exemple suivant paraît assez saisissant. Un entrepreneur de maçonnerie avait établi un compte de pertes et profits laissant apparaître un bénéfice net de 19.800 francs (catégorie de 15 à 20.000, impôt 2.250 fr.). A l'examen de ce compte, diverses rectifications, insignifiantes d'ailleurs, rehaussaient le bénéfice net de 250 francs, soit à 20.050 francs. (Catégorie de 20.001 à 25.000, impôt 3.000 francs). Ce supplément de revenus de 250 francs valait donc un supplément d'impôt de 750 francs au contribuable !

De même, le régime spécial d'imposition des gérants des sociétés à responsabilité limitée a provoqué la multiplication de ces sociétés, qui échappaient presque toutes à l'impôt sur les bénéfices commerciaux (1).

L'énumération de toutes les différences de traitement serait longue, il y a lieu de remarquer seulement, qu'avec la vulgarisation des connaissances fiscales, elles deviennent plus dangereuses parce que plus connues. A mesure que la législation apparaît moins hermétique, que les agences de contentieux se multiplient, et que les publications et journaux anti-fiscaux se répandent, il est nécessaire d'égaliser, de supprimer toutes ces injustices, qui prises individuellement sont peut-être peu de choses,

(1) L'article 4 de la loi du 30 décembre 1928 a, en partie, supprimé cette facilité d'échapper à l'impôt en spécifiant que « les rémunérations allouées aux associés gérants et portées dans les frais et charges ne sont pas admises en déduction, lorsque la majorité des parts sociales est possédée par l'ensemble des associés gérants ».

mais dont le total donne de la force aux légendes et aux mythes que l'on propage sur nos impôts sur le revenu (1).

(1) Dès 1921, l'Association des membres de l'administration des Contributions directes protestait dans son ordre du jour contre ces « inégalités choquantes, susceptibles d'enlever toute foi en la légitimité d'impôts aussi mal répartis ».

Depuis lors, chaque année les agents de cette administration ont réclamé la suppression de toutes ces injustices, dénoncé les « privilèges scandaleux », montré que les impôts sur le revenu allaient sombrer dans l'odieux ou dans le ridicule. Leur voix, cependant autorisée et désintéressée, n'a pas été entendue.

CHAPITRE II

Son étendue.

§ Ier.

La preuve de l'existence de l'évasion qui sévit en matière d'impôts sur le revenu est aisée à donner. Nous supposerons, malgré l'invraisemblance de cette hypothèse, qu'à l'origine de ces impôts le montant des revenus imposés coïncidait exactement avec celui des ressources réellement possédées par les contribuables. Nous avons ainsi relevé, depuis 1918, les variations subies, en premier lieu dans les taux successivement établis, et en second lieu dans les rendements corrélatifs. Si la comparaison des courbes fait apparaître pour chaque impôt un défaut de proportionnalité entre l'augmentation des taux et celle de leurs produits, on possédera la preuve certaine des fraudes dont la pratique administrative décèle, chaque jour, de nombreux et saisissants exemples.

Pour l'impôt des bénéfices commerciaux, pour celui des bénéfices non commerciaux, pour l'impôt général sur le revenu, ont été établis :

A. — Le tableau I (pages 35 et 36) des taux successivement mis en vigueur.

B. — Le tableau de leur rendement en francs-or.

C. — Le diagramme représentant les variations dans la quotité de ces deux éléments.

Il était nécessaire de tenir compte des variations très grandes de la valeur du franc depuis 1918. Celles-ci sont malaisées à concrétiser en un chiffre annuel, d'autant plus que les variations dans le cours du change ne donnent pas une idée exacte de celles du pouvoir intérieur d'achat de la monnaie. La conversion des francs-papier en francs-

I. — *Impôt des Bénéfices commerciaux*

Lois	Déductions	Taux	Années
Loi du 31 juillet 1917 (article 12)	de 0 à 1.500 . . . 3/4 de 1.500 à 3.000. . 1/2	4,50 %	1918 1919
Loi du 25 juin 1920 (article 1)	de 0 à 1.500 . . . 3/4 de 1.500 à 5.000. . 1/2	8 %	1920 1921 1922 1923
Loi du 22 mars 1924 (article 3)	— —	9,60 %	1924 1926
Loi du 4 décembre 1925	— —	12 %	1925
Article 15 des lois codifiées	de 0 à 800 (1)	5,37 %	
	801 à 1.500	3,90 %	
	1.501 à 3.000	6,66 %	
	3.001 à 5.000	7,50 %	
	5.001 à 7.000	12,50 %	1927
	7.001 à 10.000	12	
	10.001 à 15.000	12	
	15.001 à 20.000	12,85 %	
	20.001 à 25.000	13,33 %	
	25.001 à 30.000	13,63 %	1928
	30.001 à 35.000	13,84 %	
	35.001 à 40.000	14	
	40.001 à 45.000	14,11 %	
	45.001 à 50.000	14,21 %	
	Bénéfice supérieur à 50.000	15	

II. — *Bénéfices non commerciaux.*

Lois	Minimum exempté	Déductions	Taux	Années
L. 31 juillet 1917 (article 31)	de 1.500 à 3.000	du minimum à 5.000 1/2	3,75 %	1918 1919
L. 25 juin 1920 (article 1)	de 4.000 à 6.000	du minimum à 8.000 1/2	6 %	1920 à 1922
L. 30 mars 1923	de 6.000 à 7.000	—	6 %	1923

(1) Ces pourcentages ont été obtenus en prenant pour bases : le bénéfice moyen de la catégorie envisagée et le montant de l'impôt.

Lois	Minimum excepté	Déductions	Taux	Années
L. 22 mars 1924	de 6.000 à 7.000	—	7,2 %	1924
L. 13 juillet 1925 et L. 4 décem. 1925	7.000	de 7.000 à 9.000 1/2	9 %	1925
L. 13 juillet 1925 (article 5)	—	—	7,2 %	1926
Article 48 des lois codifiées	—	de 7.000 à 10.000 3/4	12 %	1927
		de 10.000 à 20.000 1/2		1928
		de 20.000 à 40.000 1/4		
L. 31 déc. 1928	10.000	—	—	1929

III. — *Impôt général sur le Revenu.*

Observations	Lois	Minimum exempté	Taux	années
Les taux indiqués ci-contre ne s'appliquent aux revenus qu'après les déductions établies pour chacune des tranches (25 tranches de 7.000 à 500.000) et allant de 24/25e à 1/25e	L. 15 juillet 1914 (article 15)	2.500	2 %	1916
	L. 30 décembre 1916 (article 5)	3.000	10 %	1917
	L. 31 juillet 1917	—	12,50%	1918 1919
	L. 25 juin 1920 (article 8)	6.000	50 %	1920 à 1923
	L. 22 mars 1924 (article 3)	—	60 %	1924
	L. 4 décembre 1925 L. 13 juillet 1925	7.000	72 %	1925
	L. 22 mars 1924 (article 3)	—	60 %	1926
	Article 83 L. codifiées	—	30 %	1927 1928
	L. 31 décembre 1928	10.000	—	1929

Années	1918	1919	1920	1921	1922	1923	1924	1925	1926	1927	1928
Indices	100	140	279	260	237	320	373	410	606	492	492

I. — *Bénéfices commerciaux* (En milliers de francs).

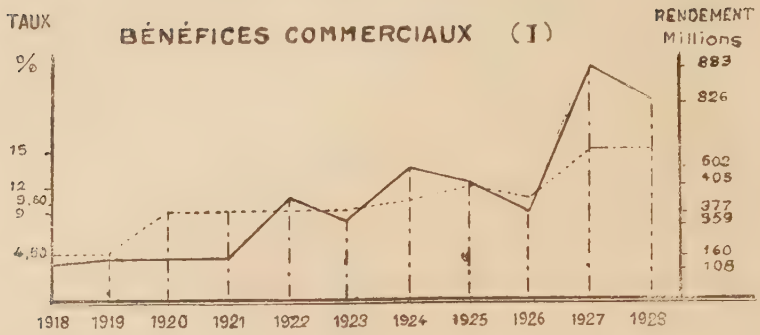
Années	1918	1919	1920	1921	1922	1923	1924	1925	1926	1927	1928
	108.473	225.286	448.654	980.447	960.967	1.151.482	1.875.021	2.050.635	2.247.244	4.348.072	4.067.431
Francs-or	108.473	160.918	160.807	377.095	405.470	359.838	502.681	500.154	372.482	883.754	826.713

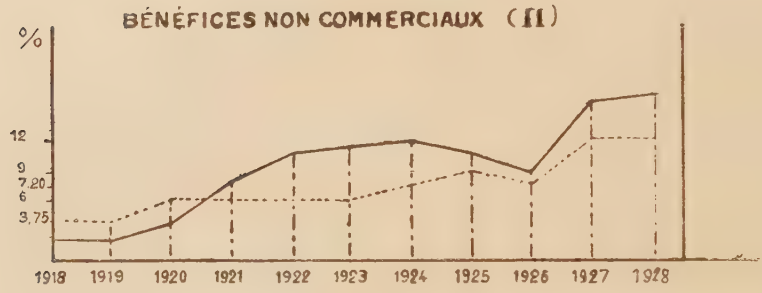
II. — *Bénéfices non commerciaux.*

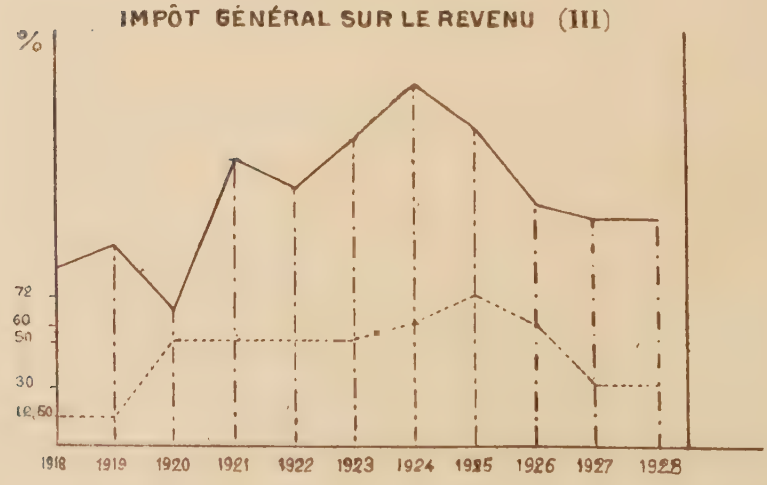
Années	1918	1919	1920	1921	1922	1923	1924	1925	1926	1927	1928
	3.374	5.584	18.537	42.910	48.939	69.445	87.250	86.549	104.948	153.540	163.804
Francs-or	3.374	3.988	6.644	16.503	20.649	21.700	23.378	21.109	17.300	31.207	33.305

III. — *Impôt général sur le revenu.*

Années	1918	1919	1920	1921	1922	1923	1924	1925	1926	1927	1928
	363.236	571.259	756.544	1.472.062	1.269.367	1.923.895	2.665.032	2.601.462	3.011.070	2.247.433	2.308.488
Francs-or	363.236	408.992	271.162	566.171	535.597	601.283	714.485	634.502	496.048	456.795	469.204


TAUX
%
BÉNÉFICES COMMERCIAUX (I)
RENDEMENT
Millions
15
12
9,60
9
4,80
883
826
602
405
377
359
160
108
1918 1919 1920 1921 1922 1923 1924 1925 1926 1927 1928


%
BÉNÉFICES NON COMMERCIAUX (II)
12
9
7,20
6
3,75
1918 1919 1920 1921 1922 1923 1924 1925 1926 1927 1928


%
IMPÔT GÉNÉRAL SUR LE REVENU (III)
72
60
50
30
12,50
1918 1919 1920 1921 1922 1923 1924 1925 1926 1927 1928

or a été effectuée en se basant sur les indices de change dollar, calculés d'après les cours moyens journaliers du dollar à Paris (1).

La conclusion à tirer de l'examen de ces divers tableaux paraîtra beaucoup plus nette si l'on tient compte des facteurs suivants :

1° L'adaptation progressive des impôts sur le revenu pour le contribuable et pour l'administration chargée de les asseoir ;

2° La reprise de l'activité économique depuis 1918, l'accroissement du volume des échanges et le développement du commerce extérieur sous l'influence de l'inflation ;

3° Les rendements indiqués tant dans les tableaux que dans les diagrammes devraient ne comprendre que le rendement de l'impôt établi au titre de l'année corrélative alors que, par exemple, le rendement de l'impôt général 1927 (2) comprend :

1° celui de l'impôt 1927 (revenus de 1926) ;

2° ceux des impôts 1926, 1925, 1924, 1923, 1922, qui ont donné lieu à des rôles supplémentaires émis au cours de l'année 1927.

Ainsi, le rendement de l'impôt général 1927 est-il majoré de sommes qui devraient être reportées sur les cinq années antérieures.

De ces diverses constatations, il résulte que le rendement de nos impôts sur le revenu n'a pu suivre la courbe ascendante qui aurait dû résulter des augmentations successives de leurs taux.

(1) *Bulletin de statistique générale de la France*, année 1927, p. 331. Les indices des changes utilisés représentent le dollar évalué en francs et rapporté à sa valeur au pair. Ainsi une dépréciation de 15 % d'une monnaie (ou de 1,15) par rapport au pair se traduira par un indice 115, cela veut dire que cette monnaie vaut 1/15 de sa valeur au pair par rapport à l'étalon or.

(2) C'est ainsi que pour le produit de l'impôt général au cours de l'année 1928 a été retenu le chiffre de 2.308.488.000 francs, alors qu'en fait l'impôt général de 1928 (revenus 1927) ne se monte qu'à 2.063.297.000 francs, la différence 245.191.000 francs représentant des impositions supplémentaires des 5 années antérieures.

Cette situation n'est pas exceptionnelle, elle s'est produite chez tous les Etats qui ont suivi les mêmes errements. « Il existe un laboratoire admirable en Europe, « disait M. Bokanowski lors de la discussion de la loi « du 4 décembre 1925 (1), ce sont les cantons suisses où « cet impôt sur le revenu est appliqué depuis longtemps. « Dans les cantons suisses, chaque fois qu'on a voulu « demander des recettes supérieures en accroissant les « taux de l'impôt sur le revenu ou sur le capital, on a vu « les recettes diminuer ».

Il en a été de même aux Etats-Unis et en Angleterre. Dans ce dernier pays, si nous relevons, par exemple, d'un côté les taux de l'Income-Tax et de la Super-Tax, et de l'autre les rendements, nous contaterons le même défaut de proportionnalité :

Taux maxima	Income-Tax	Super-Tax
Loi du 23 décembre 1915	3 sh. 6 d. par livre (17,50 %)	3 sh. 6 (17,50 %)
Loi du 19 juillet 1916	5 sh. — (25 %)	3 sh. 6 (17,50 %)
Loi du 4 avril 1918	6 sh. — (30 %)	4 sh. 6 (23 %)
Rendement exercice (1)	1916-1917 . . . . . 5.125	millions de livres.
— —	1917-1918 . . . . . 5.987	—
— —	1918-1919 . . . . . 7.279	—
— —	1919-1920 . . . . . 8.850	—

§ II

Il est difficile d'évaluer exactement l'importance de l'évasion fiscale, les statistiques ne peuvent être utilisées en cette matière qu'avec énormément de circonspection. Pour avoir une notion précise de l'ensemble des revenus soustraits frauduleusement à l'impôt, il faudrait déterminer rigoureusement les deux termes dont il dérive, soit : les revenus imposés et les revenus réels imposables. Le premier facteur est donné avec toute la précision désirable par les diverses statistiques du ministère des Finances, mais le second échappe à toute numération possible. On peut seulement en évaluer, à des dizaines de millions

(1) *J. off.*, Chambre, Débats, séance du 2 décembre 1925, p. 939.

près, l'ordre de grandeur, sans pouvoir espérer de précision plus rigoureuse.

Si nous voulons, par exemple, chiffrer la fraude énorme qui sévit en matière d'impôt général sur le revenu et qui synthétise, en les rassemblant toutes, les fraudes partielles commises dans chaque cédule, nous allons nous heurter aux difficultés suivantes, presque insurmontables :

Ce seront : la détermination du revenu global de la France, celle des revenus soustraits légalement à l'impôt et enfin celle des contribuables susceptibles d'être imposés.

2° L'évaluation du revenu global de la France a été faite plusieurs fois, mais avec des différences sensibles dans les résultats, de l'ordre de une à deux dizaines de milliards. Il semble que le chiffre maximum doive être fixé à 180 milliards et le minimum à 160 (V. *supra*, p. 10 à 12). Nous retiendrons le chiffre moyen de 170 milliards.

3° La détermination des revenus non soumis à l'impôt général est très malaisée à faire, ceux-ci étant de nature très diverse. Les plus importants sont ceux appartenant aux personnes non soumises à l'impôt en vertu des lois existantes : soit les contribuables n'ayant pas, eu égard à leur situation de famille, un revenu global supérieur au minimum imposable ; soit les sociétés ou associations non imposables. Comment évaluer, par exemple, la valeur du portefeuille « actions » détenu par toutes les grandes sociétés ou compagnies ? Comment opérer la discrimination entre les bénéfices commerciaux qui leur échoient et ceux concernant les particuliers ? Comment répartir les 280 milliards de dette intérieure de l'Etat entre les petits rentiers non imposables et les assujettis ?

Plus facile serait la détermination des revenus soustraits à titre exceptionnel à l'impôt, par exemple, ceux des valeurs mobilières légalement exemptées (V. *supra*, p. 29).

4° Enfin, au revenu de 170 milliards il y a lieu d'ajouter tous ceux des valeurs étrangères et des biens immobiliers sis à l'étranger, dont les redevables ont pu béné-

ficier. Cette détermination laisse place à la plus grande approximation.

Si, après les revenus, nous considérons le nombre des assujettis, la même impossibilité d'arriver à une précision satisfaisante se révèle. La France possède plus de 11 millions d'électeurs, auxquels il y a lieu d'ajouter les mineurs et les femmes susceptibles d'être imposés ; le chiffre le plus généralement retenu est celui de 15 millions, qui paraît être un maximum.

L'évaluation du nombre des contribuables bénéficiant d'un revenu inférieur au minimum prévu (1) a donné lieu aux estimations les plus diverses. Il semble qu'on puisse les évaluer, au maximum, aux 4/5 de l'ensemble des contribuables, soit environ 12 millions.

Il ne peut donc être question de déterminer d'une façon exacte l'amplitude du mouvement de fraude qui sévit. On ne peut qu'en donner une idée plus ou moins vague, plus ou moins imprécise, mais dont toute rigueur mathématique est évidemment bannie.

Du volume de *Renseignements statistiques* (2) publié par la direction générale des Contributions directes, nous avons extrait les indications suivantes, qui indiquent par catégories le nombre de contribuables inscrits dans les rôles établis au 31 décembre 1927 au titre des années 1926 et 1927 (revenus des années 1925 et 1926).

Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux :

Bénéfice :	année 1926	année 1927
inférieur à 800.	461.314	203.980
de 801 à 1.500.		156.654
de 1.501 à 3.000.	450.990	219.598
de 3.001 à 5.000.		200.936
de 5.001 à 7.000.	269.909	144.061
de 7.001 à 10.000.		151.227

(1) Minimum de 7.000 jusqu'en 1928 et de 10.000 à partir de 1929 (loi du 31 décembre 1928, article 2), plus 3.000 francs pour les mariés et des déductions spéciales pour les personnes à charge (art. 47 et 48 lois codifiées).

(2) Publication du ministère des Finances, direction générale des Contributions directes, année 1928.

de 10.001 à 15.000.		143.217
de 15.001 à 20.000.		81.349
de 20.001 à 25.000.		49.926
de 25.001 à 30.000.	347.522	31.101
de 30.001 à 35.000.		21.452
de 35.001 à 40.000.		16.005
de 40.001 à 45.000.		12.240
de 45.001 à 50.000.		11.470
supérieur à 50.000.	68.958	67.035
	1.598.693	1.510.251

Impôt sur les bénéfices non commerciaux :

Bénéfice :	année 1926	année 1927
de 7.001 à 10.000.	15.142	12.343
de 10.001 à 20.000.	50.634	25.525
de 20.001 à 40.000.		17.883
de 40.001 à 50.000.		3.469
au-dessus de 50.000.		6.143
	65.776	65.353

Charges et offices :

Bénéfice :	1926	1927
Inférieur ou égal à 800	663	239
de 801 à 1.500.		338
de 1.501 à 3.000.	1.612	621
de 3.001 à 5.000.		849
de 5.001 à 7.000.	2.585	953
de 7.001 à 10.000.		1.466
de 10.001 à 15.000.	6.990	1.985
de 15.001 à 20.000.		1.473
de 20.001 à 25.000.		977
de 25.001 à 30.000.		800
de 30.001 à 35.000.		605
de 35.001 à 40.000.		452
de 40.001 à 45.000.		376
de 45.001 à 50.000.		318
Supérieur à 50.000.	2.010	2.005
	13.860	13.457

Impôt sur les traitements et salaires :

	1926	1927
de 7.001 à 10.000.	497.181	634.568
de 10.001 à 20.000.	639.603	921.254
de 20.001 à 30.000.	153.176	125.674
de 30.001 à 40.000.		38.372
de 40.001 à 50.000.		17.910
au-dessus de 50.000.		33.686
	1.289 960	1.771 464

Impôt général sur le revenu.

Revenu	1926	1927
de 7.100 à 10.000.	422.639	541.784
de 10.100 à 20.000.	936.620	1.245.209
de 20.100 à 30.000.	286.953	353.298
de 30.100 à 50.000.	165.578	193.417
de 50.100 à 100.000.	86.015	99.900
de 100.100 à 200.000.	28.429	36.142
de 200.100 à 300.000.	6.664	8.760
de 300.100 à 500.000.	3.803	5.239
de 500.000 à 1 million	1.553	2.309
au-dessus de 1 million	363	651
	1.938.597	2.486.709

La première remarque que peut suggérer la comparaison de ces divers tableaux est particulièrement intéressante. S'il est un impôt cédulaire d'une application rigoureuse, c'est bien celle des traitements et des salaires où, à l'exception des professions artisanales et de certains voyageurs et représentants de commerce, le revenu réel est connu exactement. Or, en 1925, il y a eu 1.289.960 assujettis à cette cédule, et en 1926, 1.771.464. Tous ces redevables sont, de par l'identité des abattements à la base, presque tous soumis à l'impôt général, et ainsi, parmi les contribuables frappés par ce dernier impôt, il appert que 66 % en 1925 et 71 % en 1926 ont été des salariés.

Une proportion, aussi élevée, permet déjà d'affirmer que la dissimulation, loin d'être localisée aux propriétaires de grosses fortunes, s'étend à un grand nombre de moyens et de petits contribuables.

Si l'on se base maintenant sur les signes extérieurs de la richesse, et si l'on compare le nombre de voitures automobiles réservées à l'agrément (au minimum 450.000) et le nombre des imposés à l'impôt général d'après un revenu supérieur à 30.000 francs (346.484), on constate la même disproportion.

Certaines cédules présentent ce caractère d'une façon encore plus saisissante : pour celle des charges et offices, il y a 2.010 imposés pour un revenu supérieur à 50.000 fr. ;

ce chiffre paraîtra insignifiant, si l'on songe au nombre des agents de change, des avoués, des notaires, des agréés près les tribunaux de commerce, etc.., de Paris et des grandes villes de province.

Les professions libérales détiennent, cependant, tous les records en cette matière. A la cédule des bénéfices non commerciaux, 6.143 assujettis ont déclaré avoir réalisé en 1926 plus de 50.000 francs de bénéfices. Combien y a-t-il, pourtant, de médecins, de chirurgiens, de dentistes, même de petite ville, qui réalisent ce bénéfice ?

De 1925 à 1926, le nombre des assujettis aux cédules des bénéfices commerciaux et des bénéfices non commerciaux a diminué, sans qu'on puisse trouver d'autre explication que l'extension de la fraude due à l'élévation des taux. Ces seuls tableaux permettent d'affirmer que l'évasion fiscale sévit sur toutes les catégories de contribuables, et que partout elle atteint un degré d'acuité inquiétant.

C'est également la même conclusion qui s'impose, si, au lieu de se référer aux indications des statistiques, on essaye de tirer un enseignement de la pratique administrative.

La cédule des bénéfices commerciaux tend, de plus en plus, à présenter un caractère de véritable marchandage. Le régime actuel oblige tous les commerçants ayant réalisé un bénéfice inférieur à 50.000 francs à se classer dans une des catégories prévues par la loi. Le contrôleur peut, s'il juge la déclaration insuffisante, proposer de nouvelles bases d'imposition. La première faute commise a été l'inscription au dos de la feuille de déclaration, au regard de chaque catégorie, du montant de l'impôt, assez élevé d'ailleurs. Le contribuable est inévitablement tenté de se demander d'abord ce qu'il va être disposé de payer, et ainsi en inférera la catégorie dans laquelle il se rangera. La proportion des déclarations jugées insuffisantes croît de plus en plus et atteint 65 % et 75 % de celles souscrites. Donnent lieu à transaction 5 à 10 % des propositions de rehaussement, un nombre infime d'entre elles sont rejetées par les déclarants. Il arrive fréquemment que des propositions rehaussant du double la déclaration

primitive reviennent avec la simple mention « acceptée », et plus souvent encore les lettres du contrôleur restent sans réponse, ce qui équivaut à une acceptation tacite. Le danger du système actuel est grave, car il ne prévoit en cette matière aucune sanction, les contribuables ont tout intérêt à produire de fausses déclarations, quittes à accepter ensuite les relèvements proposés.

Certaines catégories de revenu dont le contrôle est extrêmement malaisé laissent encore plus nettement cette impression de fraude. Les professions libérales offrent un exemple assez navrant du manque de probité fiscale des classes instruites de la nation. Plusieurs de nos collègues, contrôleurs de petites villes de 15 à 16.000 habitants, nous montraient les déclarations souscrites par les médecins de leur division. Aucun d'eux ne déclarait plus de 40.000 francs et dans la proportion de moitié, plus de 20.000 francs. Vétérinaires, avocats, dentistes, offrent presque tous le même empressement à souscrire des déclarations inexactes.

Si l'on aborde les échelons sociaux inférieurs, mais dont les professions sont souvent particulièrement rémunératrices (1), on constate la même intensité dans la fraude, et malheureusement la même impunité.

Il y a donc en France une tendance générale à la dissimulation, il s'est créé une espèce de sentiment collectif d'amoralité fiscale, sentiment particulièrement fort et vivace, aggravé encore par une compréhension étroite et égoïste des devoirs sociaux.

(1) Le rapporteur de la Commission des finances de la Chambre de 1926, M. Lamoureux, en donnait les exemples suivants (*J. off.*, Chambre, Débats, 1926, séance du 4 février 1926) :

« Il y a, par exemple, des chauffeurs de taxi, des maîtres d'hôtel, « des garçons de café qui réalisent des bénéfices considérables.

« Il y a sur les bateaux — j'en ai eu la confirmation par le com- « mandant d'un des paquebots sur lequel j'ai fait dernièrement la « traversée de l'Atlantique — des employés qui reçoivent des « sommes formidables, 200.000 francs par an, et même davantage... « Tout le monde sait que, dans certains palaces, les maîtres d'hôtel « gagnent des sommes importantes, qui peuvent aller jusqu'à « 50 ou 60.000 francs. Les garçons qui servent dans les grands cafés « sur les boulevards réalisent aussi des gains fort importants. »

CHAPITRE III

Les moyens mis en œuvre.

Il ne peut être question d'énumérer tous les moyens, allant de la force d'inertie au faux en écritures, qui peuvent être mis en jeu. Ils offrent l'infinie diversité des formes que l'ingéniosité de l'esprit humain, stimulée par le sens de l'intérêt, peut inventer. Il existe, cependant, des degrés dans la dissimulation, qualifiée du nom trop vague de fraude. Cette question est loin d'avoir une importance seulement théorique, les lois fiscales sont en effet sévèrement sanctionnées et proportionnellement à la gravité de la faute. L'article 20 de la loi du 1er juillet 1916 en matière de contribution sur les bénéfices de guerre, les articles 112 et 113 des lois codifiées en matière d'impôts sur le revenu établissent des peines correctionnelles lorsque la dissimulation présente un caractère frauduleux.

En nous plaçant au point de vue à la fois subjectif et objectif, nous diviserons en deux catégories les moyens de dissimulation employés : Les procédés frauduleux d'une part, et de l'autre, les simples mensonges ou encore l'exploitation des insuffisances de la législation.

Examinons la question subjectivement d'abord, parce que, dans une matière en quelque sorte pénale, il faut étudier l'élément intentionnel et psychologique. C'est d'autant plus nécessaire ici qu'en l'absence de jurisprudence, on risquerait de tomber dans des excès de fiscalité en s'en tenant exclusivement à la matérialité du fait. Un député s'exprimait ainsi à ce sujet (1) :

« Il y a, Messieurs, vous en conviendrez, une psychologie « du contribuable et en France on l'a méconnue. Le contri-

(1) M. Victor Constant, *J. off.*, Chambre, Débats, 1922, séance du 9 novembre 1922.

« buable ne paye guère que ce qu'il ne peut pas ne pas « payer... Je sais bien qu'il y a des exceptions, beaucoup « d'exceptions fort heureusement, mais je sais aussi que « les exceptions n'ont jamais fait que confirmer la règle. « J'ai connu un millionnaire de ma région qui était extrê- « mement heureux quand il pouvait franchir l'octroi sans « payer le droit d'entrée pour le lapin qu'il apportait à sa « cuisinière. Sa satisfaction n'était pas faite de l'économie « réalisée, mais du tour qu'il avait joué au fisc. »

Peut-on réellement considérer comme des fraudeurs justiciables des tribunaux correctionnels tous ceux, millionnaires comme petits rentiers, qui n'ont pas été « les naïfs qui n'ont pas su s'évader de l'impôt » (1) ou encore les poires que M. Loucheur voulait bien, pour un soir, appeler les « braves gens » (2).

Ainsi apparaît la nécessité d'examiner aussi l'état psychologique du contribuable, d'apprécier ses antécédents fiscaux, comme le disait M. Champetier de Ribes (3) : « Mais « n'y a-t-il pas deux catégories de fraudeurs, comme il y « a eu deux catégories de déserteurs, auxquelles vous avez « accordé des traitements bien différents ? Il y a le fraudeur « par habitude, celui qui dissimulait au temps de M. de Las- « teyrie, comme il dissimule au temps de M. Doumer. C'est « l'insoumis, celui qui dès la mobilisation s'est expatrié. « Mais il y a aussi le fraudeur d'occasion, celui qui, pendant « un temps, a fait loyalement son devoir fiscal, puis s'est « affolé devant la masse toujours plus dense des avertisse- « ments, ou s'est scandalisé de voir l'impunité dont jouis- « sait son voisin moins scrupuleux que lui. Celui-là, Mes- « sieurs, c'est le déserteur qui, après avoir fait courageu- « sement son devoir dans les tranchées, s'est affolé un jour « qu'il a rencontré trop d'embusqués à l'arrière et a passé « la frontière.

« Le premier c'est un criminel, il faut le punir. Le second

(1) M. Champetier de Ribes, *J. off.*, Chambre, Débats, séance du 2 décembre 1925.

(2) *J. off.*, Chambre, Débats, séance du 2 décembre 1925.

(3) *J. off.*, Chambre, Débats, séance du 12 février 1926.

« est surtout un malade, il est atteint de cette psychose « qui fait, hélas ! depuis quelque temps, des progrès fou- « droyants ; il est atteint de neurasthénie fiscale. Il faut « surtout le rassurer ».

De telles appréciations, si justes soient-elles, ont ceci de dangereux qu'elles conduisent tout droit à l'arbitraire. Aussi, le plus souvent l'Administration est-elle réduite à se baser sur la seule gravité du fait matériel par quoi se concrétise la fraude et qui sera, soit la manœuvre frauduleuse, soit un péché plus véniel, que nous appellerons seulement la dissimulation.

§ I. — *Les procédés frauduleux.*

Leur définition n'est pas très aisée à donner, la jurisprudence sur ce point est très restreinte, et se réfère surtout à la contribution sur les bénéfices de guerre. En droit pénal, nous trouvons, semble-t-il, un point de comparaison avec la jurisprudence en matière d'escroquerie provenant de manœuvres frauduleuses. Celles-ci, d'après la Cour de cassation, ne peuvent être des mensonges oraux, mais doivent résulter d'un écrit. Par analogie, nous pouvons déjà établir que des mensonges faits verbalement à un agent du fisc ne sauraient suffire à donner un caractère frauduleux à la dissimulation. La doctrine administrative le définit ainsi (1) :

« ... Tout contribuable qui a fait emploi de manœuvres « frauduleuses, c'est-à-dire, entouré la non production ou « l'insuffisance de sa déclaration d'une présentation de faits « matériels destinés à tromper le service ».

Cette définition ne nous satisfait pas entièrement parce qu'elle s'attache exclusivement à la condition d'un fait matériel. Ainsi, un rentier déclare avoir touché, en 1927, 25.000 francs de revenus mobiliers, son conjoint décédant, le fisc arrive à établir que les revenus mobiliers de la com-

(1) Instruction générale sur les impôts cédulaires et l'impôt général sur le revenu (31 janvier 1928).

munauté étaient de 50.000 francs. Y a-t-il eu dissimulation frauduleuse ? Le seul fait matériel a été la déclaration écrite d'un revenu inférieur à la réalité, et cela n'est évidemment pas suffisant. Par ailleurs, l'étude des divers travaux parlementaires semble établir que, dans ce cas, l'article 112 des lois codifiées s'appliquerait, et qu'ainsi il y aurait bien ici la mise en œuvre de procédés frauduleux.

D'autre part, les Instructions administratives en matière de bénéfices de guerre se bornent à citer des exemples, qui peuvent aussi se présenter pour la cédule des bénéfices commerciaux. C'est ainsi qu'elles distinguent :

I. — Les écritures ayant, en principe, le caractère frauduleux, c'est-à-dire, des écritures contraires à toutes les règles de la comptabilité et destinées à diminuer, soit le bénéfice brut, soit le bénéfice net.

Exemples : Les omissions voulues de marchandises à l'inventaire extra-comptable.

La majoration des comptes d'achats et de frais généraux, salaires et honoraires fictifs. Double inscription des factures.

Les erreurs d'addition. Les omissions de ventes ou de commissions. La non inscription de ristournes consenties par des fournisseurs.

La création d'un passif fictif.

II. — Les écritures n'ayant pas, en principe, un caractère frauduleux, mais la façon dont elles sont présentées leur donne ce caractère. C'est-à-dire, des écritures conformes aux principes comptables, mais faussées volontairement.

Exemples : La sous-évaluation des stocks avec présentation irrégulière de l'inventaire extra-comptable.

L'inscription dans les frais généraux d'achats de matériel d'agrandissement d'immeubles, sous une rubrique inexacte.

Les contrepassements injustifiés (1).

La constitution de maisons de commerce à l'étranger,

(1) Très souvent, au moment de l'établissement de la balance d'inventaire, le chef d'entreprise est tenté de dissimuler ses bénéfices par des rectifications d'écritures ou le jeu de contrepassements.

avec attribution irrégulière de tout ou partie des bénéfices réalisés... etc.

Dans cette matière la manœuvre frauduleuse est aisée à caractériser, de même, chaque fois que le contribuable doit apporter des justifications matérialisées par un document quelconque ou un contrat (Par exemple, en matière de bénéfices non commerciaux, ce sera de fausses indications dans la liste des frais généraux).

Chaque fois que les documents comptables sont ou volontairement incomplets ou falsifiés, il y aura procédés frauduleux ; si par contre leur présentation est parfaitement régulière, il ne peut y avoir que simple dissimulation.

L'exemple le plus caractéristique est celui présenté par le compte d'amortisements. Ces derniers sont destinés à compenser la perte de valeur subie annuellement par les éléments de l'actif (Immeubles. Matériel. Outillage). Si les taux d'amortisement sont trop élevés, il y n'a plus seulement compensation de moins-values, mais bien affectation des bénéfices à de véritables réserves, soumises à l'impôt. Il n'y a qu'une simple dissimulation, et non pas manœuvre frauduleuse.

Dans tous les autres cas, la limite est beaucoup plus indécise, et la définition administrative ne peut nullement nous éclairer sur ce point. Par ailleurs, l'article 113 des lois codifiées (1) semble abandonner la considération unique de la matérialité du fait en disposant : « S'il est établi que le « contribuable a agi dans le but de se soustraire frauduleuse- « ment au payement total ou partiel de ses impôts, soit qu'il « ait volontairement omis de faire sa déclaration, soit qu'il « ait volontairement dissimulé une partie (2) des sommes « sujettes à l'impôt... »

Nous ne pouvons que formuler cette règle tout empirique : Il y a, à notre sens, dissimulation frauduleuse toutes les fois que le contribuable, tenu de fournir à l'appui de sa déclaration des justifications, a établi celles-ci d'une ma-

(1) Loi du 22 mars 1924, art. 54.

(2) A condition que l'insuffisance atteigne au moins 10 % des sommes déclarées.

nière irrégulière, dans le but de tromper le fisc, ou que les revenus déclarés ne pouvant, de par leur nature, être justifiés matériellement, leur insuffisance atteint un degré tel que la volonté de frauder en paraisse par là même évidente.

§ II. — *La dissimulation et l'exploitation des insuffisance de la législation.*

Nous abordons maintenant la foule des péchés véniels d'ignorance, de mauvaise volonté, et aussi des bonnes volontés hésitantes et découragées. Le total de ces défaillances individuelles forme la plus grande partie des fraudes innombrables que nous avons essayé de chiffrer. Nous avons dit combien était nombreuses la cohorte des « français moyens » dont les déclarations, sinon loyales, sont seulement raisonnables. A côté des fraudeurs de droit commun se tient, discrète et nombreuse, la légion de ces « défaillants légaux », assez honnêtes pour ne pas se mettre en état de rébellion ouverte, mais pas assez pour faire honnêtement et entièrement leur devoir. C'est une situation profitable et sans gros périls.

Il y a ensuite, ainsi que l'a défini M. Dumesnil (1), le contribuable qui « s'ingéniera à trouver dans l'interprétation des textes existants le moyen de ne pas payer sa part ». Notre législation fiscale, si touffue, ménage quelques maquis aux contribuables épris des situations subtiles et pour eux pleines d'intérêt. Il y a les exercices comptables de dix-huit mois (2) qui, judicieusement choisis, font gagner un an d'impôt tous les trois ans. Les moyens de s'embusquer ainsi derrière les lacunes de notre législation sont nombreux, leur danger explique l'interdiction faite par le président du Conseil, ministre des Finances, en décembre 1927, aux agents placés sous ses ordres, de répondre aux demandes qui leur seraient adressées, soit par des particu-

(1) *J. off.*, Chambre, Documents, 1925, annexe 2294, p. 36.

(2) L'article 3 de la loi du 31 décembre 1928, en modifiant sur ce point l'article 3 des lois codifiées, a rendu impossible cette anomalie, depuis 1929.

liers, soit par des groupements politiques ou autres touchant les modifications qui pourraient être apportées à la fiscalité actuelle (1).

Cette évasion « légale » est considérablement facilitée par la complexité de notre législation fiscale. Elle sévit même en Angleterre, où sa légitimité est reconnue, sous la forme de l'axiome de Lord Summer sur l'évasion légale :

« Les autorités les plus éminentes ont toujours reconnu « que le sujet a le droit d'arranger ses affaires afin de ne pas « attirer sur lui les taxes imposées par la Couronne, dans la « mesure où il peut légitimement le faire dans le cadre de « la loi. »

Le chancelier de l'Echiquier, M. Churchill, dans le Budget Speech prononcé le 11 avril 1927 à la Chambre des Communes, énumérait certains des « moyens qui permettent « d'éluder légalement, en totalité ou en partie, les impôts, « en particulier la supertax et les taxes successorales » (ventes de valeurs avec intérêts y attachés et rachat immédiat de ces valeurs... souscriptions charitables... création de sociétés fictives pour l'évasion des capitaux).

En procédant ainsi les contribuables restent dans la limite stricte de leurs droits, et l'Etat ne peut chercher sa défense que dans une législation claire, scientifique en quelque sorte. Le seul coupable en la matière est le législateur.

§ III. — *L'exportation des capitaux.*

Nous serons assez bref sur ce point, en premier lieu parce que l'évasion des capitaux a pour but principal d'échapper à l'impôt sur les successions et accessoirement, pour les valeurs étrangères, à l'impôt sur les revenus des valeurs mobilières, en second lieu parce que d'assez nombreux ouvrages ont approfondi cette matière (2).

(1) V. *Les coulisses de la Comédie fiscale, tous les moyens légaux d'échapper à l'impôt*, par E. Souton et Paul Cordié, 1928 ; *L'Art de diminuer légalement ses impôts*, par X., contrôleur démissionné, Maison du Livre français, 1929.

(2) Hauser, *Les valeurs mobilières et l'évasion fiscale*, thèse Paris,

L'exportation des capitaux consiste essentiellement dans le dépôt à l'étranger des valeurs mobilières, françaises ou étrangères, dans la perception des coupons au moyen de comptes courants tenus au nom du déposant dans les banques où sont effectués les dépôts, et, lors du décès du propriétaire des titres, dans la remise de ces derniers aux héritiers, sans l'acquit des droits de succession.

L'évasion des capitaux autrefois interdite, ou strictement réglementée dans certains cas, est actuellement autorisée.

L'exportation des capitaux existait déjà avant la guerre. M. de Lasteyrie (1) en dressait en 1915 un tableau saisissant, dans une conférence à l'Ecole libre des Sciences politiques : « Emigration, évasion, disait-il, ce sont là des mots singulièrement belliqueux ; ce sont des paroles de guerre qui retracent un des épisodes éternellement engagés entre le fisc et le contribuable. L'exportation des capitaux se présente sous deux formes distinctes : d'une part l'achat de valeurs étrangères à la Bourse de Paris et la circulation en France de ces valeurs, de l'autre le dépôt dans des banques étrangères des titres appartenant à des Français ».

En période normale, seule la seconde forme d'exportation des capitaux présente une allure suspecte, exception faite des dépôts de titres effectués à l'étranger par des industriels comme garantie ou couverture de marchés passés. Le seul intérêt que puisse présenter de pareils dépôts, pour de simples rentiers, est la facilité qu'ils offrent pour la fraude successorale et, accessoirement, pour celle de l'impôt général et de l'impôt sur les valeurs mobilières. Les subtilités de la pratique bancaire présentent des expédients assez nombreux dont les plus courants sont : les comptes joints, les comptes avec constitution de mandataire... etc.

1926.

Laval, *L'impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements et les fraudes en cette matière*, thèse Montpellier, 1925.

Dupuichaut, *La fraude successorale par le procédé des comptes joints*, thèse Paris, 1910.

(1) « L'évasion fiscale et le mouvement international des capitaux » in *Intérêts économiques et rapports internationaux*, Paris, 1915.

Tous ces moyens ne sont cependant pas à la portée de tous les contribuables, ils sont périlleux, et de plus peuvent présenter de gros inconvénients, notamment en cas de décès du propriétaire des valeurs. D'une part, la législation française prévoit certaines mesures, comme le rétablissement de la saisine pour les biens sis à l'étranger (art. 18 et 52 à 56 de la loi du 13 juillet 1925), comme la déclaration obligatoire des comptes joints, d'autre part, dans certains pays, les héritiers sont exposés à supporter deux fois les droits de succession sur les valeurs qui y ont été déposées (1). L'évasion, l'expatriation des capitaux est une forme extrême de la fraude fiscale, et qui ne peut convenir qu'aux capitalistes rompus avec la technique bancaire et en relation aisée avec les banques étrangères.

(1) M. de Lasteyrie (*op. cit.*) donne l'exemple d'un triple emploi survenu dans la perception des droits de succession sur des valeurs sud-africaines déposées en Angleterre.

DEUXIÈME PARTIE

LES REMÈDES A L'ÉVASION FISCALE

CHAPITRE PREMIER

§ I. — *Inquisition fiscale.*

Inquisition, du latin « inquirere », signifie, d'après Littré (1), « recherche, perquisition rigoureuse où il se mêle de l'arbitraire ». Larousse, pour en faire saisir le sens, ajoute que « toute inquisition est odieuse ». Ces deux mots « inquisition fiscale » éveillent, dès le premier abord, tout un monde de vexations, de procédés détestables, de recherches désagréables au moyen desquelles le fisc, avec une dialectique renouvelée de Torquemada ou de Ximénès, met à jour les secrets des fortunes et des familles. Ces deux mots ont fait beaucoup de mal ; ils ont provoqué des craintes qui, pendant trois quarts de siècles, ont fait avorter tous les projets de réforme. De plus, ils correspondent assez peu à ce qu'ils veulent définir. Aussi avons-nous préféré intituler cette partie de notre étude : Les remèdes à l'évasion fiscale et délaisser l'expression « inquisition fiscale », bien que celle-ci soit la plus communément employée.

Avant d'étudier dans les chapitres II et III l'arsenal des armes fiscales forgées par nos lois, il est nécessaire de le situer dans notre législation, en premier lieu en indiquant que la crainte de l'inquisition fiscale a suscité à notre impôt sur le revenu tous ses adversaires et lui a valu tous ses avatars, en second lieu en retraçant l'évolution réalisée à ce sujet dans les idées et dans la loi.

(1) Littré, *Dictionnaire de la langue française.*

§ II. — *La notion de l'impôt sur le revenu, l'inquisition fiscale et le système de la personnalité.*

C'est actuellement une vérité de La Palisse de dire qu'un impôt sur le revenu ne peut être édifié que sur le revenu, et que pour cela il faut bien déterminer et connaître celui-ci. C'est la conception anglaise du « stoppage », l'arrêt des revenus à leur source, et, semble-t-il, la seule conforme à la notion moderne de l'impôt sur le revenu.

A cette conception, a fait échec pendant près d'un siècle celle de l'impôt sur le revenu, en quelque sorte forfaitaire, c'est-à-dire basé sur des signes extérieurs et évitant toute inquisition, toute demande indiscrète. Sur les 71 projets présentés depuis 1848, 23 se référaient à ce système des signes extérieurs (1). En 1904 deux projets principaux étaient soumis à la Chambre, l'un par le gouvernement, l'autre par la Commission de la Chambre. M. Jules Roche (2) les appréciait ainsi :

« Le projet de la Commission institue nettement l'impôt « général avec ses instuments de violence naturels : la « déclaration obligatoire, l'inquisition et l'arbitraire.

« Le projet du gouvernement prétend écarter toute déclaration obligatoire, toute inquisition, toute vexation, tout « arbitraire et instituer l'impôt général uniquement d'après « le système des signes extérieurs... Trois gouvernements « précédents aussi différents que la Révolution, la Restauration, la Monarchie de juillet ont essayé de la meilleure « foi, avec les plus grands efforts, d'établir un impôt fort « modéré, d'après le principe aujourd'hui proposé, en des « conditions bien moins favorables qu'autrefois et pour « obtenir une somme beaucoup plus considérable. Ils ont « tous également et lamentablement échoué. »

Pendant tout le XIX^e^ siècle, les partisans de ce dernier

(1) *J. off.*, Chambre, Documents, 1907, annexe 1053, p. 599, rapport de M. René Renoult, député.

(2) Jules Roche, « L'impôt sur le revenu », *Revue des deux Mondes*, novembre 1904.

système dominèrent, c'est ainsi que la Commission extra-parlementaire de l'impôt sur le revenu de 1894, composée des économistes, des financiers, des techniciens les plus éminents, ne chercha, dans son projet, à atteindre directement que les revenus qui se montrent, pour ainsi dire, au grand jour et à estimer les autres d'après les signes extérieurs, reculant, ainsi que le disait M. Ribot, « devant la « nécessité où elle se serait trouvée, en procédant autre- « ment, d'imposer, d'une part, aux contribuables, l'obliga- « tion de déclarer leurs revenus et de donner, d'autre part, « au fisc, le droit de pénétrer dans la vie privée des citoyens. « Sauf quelques modifications de détail, la réforme se réduit « sait à un changement de terminologie. »

Il apparaissait cependant à tous qu'un tel système indiciaire, renouvelé des vieilles fiscalités, ne pouvait être l'impôt sur le revenu, qu'il était même tout le contaire. M. Jules Roche écrivait :

« Qu'on ait enfin le bon sens et le courage de l'avouer ; « il n'existe pas de signe extérieur du revenu des citoyens. « Tous sont trompeurs, inexacts, inégaux. Quelque signe « que l'on adopte pour instituer l'impôt personnel sur le « revenu, on ne peut aboutir qu'à promener « le fardeau de « l'impôt au gré des erreurs et des passions humaines », « suivant l'admirable formule de la généralité d'Auch, en « 1780. »

Et, en juillet 1906, M. Poincaré (1) s'expliquait ainsi sur les signes extérieurs :

« Voilà 115 ans qu'on tourne indéfiniment dans le même « cercle ; voilà 115 ans qu'on s'applique à réformer la contri- « bution personnelle-mobilière et à proposer des systèmes « différents de signes extérieurs pour parvenir à l'évaluation « exacte du revenu. N'êtes-vous pas las de ce petit jeu ? »

Il fallait un argument bien puissant, semble-t-il, à opposer à toutes ces objections, qui, de toute évidence, étaient réelles ; cet argument était celui-ci : aucun système d'inquisition fiscale, d'intrusion dans la vie privée ne peut s'ac-

(1) *J. off.*, Chambre, Débats, séance du 10 juillet 1906.

corder avec la mentalité française. Nous citerons seulement les opinions les plus caractéristiques de ceux qui ne voulaient pas, suivant l'expression de M. Ribot, s'engager sur cette « grande voie impériale allemande ».

M. Caillaux, dans son rapport de 1899, écrivait : « Toute notre histoire financière liée à notre histoire politique corrobore ces assertions. C'est parce que le Français est rebelle à l'inquisition fiscale, que la Révolution a assis ou tenté d'asseoir l'impôt personnel sur les signes extérieurs de la richesse ».

M. Gaudin de Villaine (1) s'exprimait ainsi sur le projet de loi du 15 juillet 1914 :

« C'est le retour aux procédés de l'ancien régime, avec la « menace démagogique en plus... C'est l'instrument de « supplice fiscal créé et livré aux inquisiteurs socialistes « de demain, qui sauront fouiller les secrets les plus sacrés « des familles et des affaires. C'est la liberté des contri- « buables, c'est le secret de leur vie privée, industrielle ou « commerciale sacrifiés aux injonctions du parti révolu- « tionnaire ».

M. de Lamarzelle (2) disait de même : « .... sans procédés vexatoires, sans ces investigations, sans cette intrusion dans la vie privée, dont le français ne veut pas, car elle est absolument incompatible avec son caractère ».

Enfin M. Perchot (3) déclarait aussi : « Un des traits « distinctifs de nos concitoyens, c'est le souci jaloux de leur « liberté sous toutes ses formes et par conséquent la résis- « tance qu'ils apporteraient à une intervention maladroite « et excessive dans le secret de leurs affaires.

« C'est donc dans un pays d'utopie que ce régime peut « fonctionner, à moins que ce ne soit dans une nation qui « se soumet volontairement à l'arbitraire illimité d'une « administration caporaliste. Le ministre des Finances de « Prusse le reconnaît, « sans donner à l'administration des « pouvoirs excessifs, dit-il, tout l'édifice s'écroule » et M. Cail-

(1) *J. off.*, Sénat, Débats, séance du 2 juillet 1914.
(2) *J. off.*, Sénat, Débats, séance du 17 février 1914.
(3) *J. off.*, Sénat, Débats, séance du 20 janvier 1914.

« laux a formulé d'un mot l'alternative où se trouve l'impôt « global : « Improductivité ou abus de fiscalité ». Ce n'est « pas l'impôt sur le revenu qui a des adversaires implacables « et des détracteurs acharnés, c'est l'inquisition et l'arbi- « traire qu'on croit déceler derrière lui ».

Nous ne pouvons évidemment prétendre que la méthode de constatation directe ne soit pas plus inquisitoriale que la méthode indiciaire (1), et il eût été logique que cette crainte ait amené le législateur à adoucir le système qu'on appliquait dans d'autres pays ; mais on doit regretter d'avoir vu s'étioler tous les projets de réforme, dans l'ombre projetée par l'inquisition fiscale, cette soi-disant « importation de la kultur allemande ».

Nous terminerons par quelques passages du très beau discours fait au Sénat par M. Camille Pelletan lors de la discussion de la loi du 15 juillet 1914 (2) :

« Vous nous dites : soit, cela (la déclaration contrôlée) « peut être bon pour d'autres pays, pour d'autres peuples, « pour d'autres tempéraments, mais cela ne convient pas « au caractère français, au tempérament français : ils ne le « supporteraient pas ?... Comment cette répugnance bien « naturelle, bien explicable du contribuable riche, à laisser « connaître le véritable chiffre de sa fortune sur lequel il doit « être imposé, voilà que vous la transformez en un noble « sentiment, en une délicatesse spéciale, en une fierté et en « une pudeur d'un genre particulier, une pudeur qui se « loge dans le portemonnaie ou derrière les verrous des « coffres-forts... On va même jusqu'à reconnaître que c'est « un préjugé, mais c'est un préjugé si gaulois et d'une telle « saveur de terroir qu'on le chérit presque comme une tra- « dition de notre sol, qu'on semble considérer qu'il fait « partie de notre « folklore » et qu'on veut le conserver intact « comme nos monuments historiques ».

« L'honorable M. Aimond (3) disait que pour supporter

(1) Edgar Allix, *Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française*, 1927, p. 471.
(2) *J. off.*, Sénat, Débats, séance du 5 février 1914, p. 97.
(3) Rapporteur de la Commission des finances du Sénat en 1914.

« la déclaration contrôlée, il fallait être né comme le Prus-
« sien avec un uniforme sur le corps. Mais il n'y a pas que la
« Prusse, il y a l'exemple des autres pays, les plus libres qui
« soient au monde... On l'a vu (l'impôt sur le revenu) établi
« dans des républiques démocratiques, dans des monarchies
« très libérales et parlementaires comme l'Angleterre, dans
« des monarchies autoritaires comme l'Allemagne, chez les
« nations de sang et de génie les plus diverses : Germains,
« Anglo-Saxons, Scandinaves, Slaves, Latins comme les
« Italiens. »

§ III. — *L'évolution depuis la loi du* 15 *juillet* 1914.

La loi du 15 juillet 1914 consacrait le succès du système de la personnalité, mais succès amoindri et considérablement restreint par les concessions qui avaient été faites ; ce n'était plus qu'une demi-mesure. La base de l'impôt était la déclaration facultative et contrôlée, mais mal contrôlée. Comment en effet connaître les revenus ? Pour certains c'est facile, mais pour les autres ? Deux procédés sont possibles : ou l'administration essaiera de les évaluer elle-même, avec les éléments dont elle dispose, c'est la taxation directe et d'office, ou bien le contribuable déclarera le montant de ses revenus, quitte à contrôler sa déclaration, si elle est suspecte d'inexactitude. Il n'est guère possible de trouver « d'impôt sur le revenu en dehors de ces deux procédés de taxation » (1).

Le premier procédé ne peut être retenu, il manquerait en effet de base pour la presque totalité des contribuables, et risquerait de faire « entrer dans les éléments de taxation la faveur politique ou les sentiments personnels du fonctionnaire qui taxe à l'égard du contribuable taxé » (2). Le seul procédé admissible est donc celui de la déclaration contrôlée, contrôlée parce qu'autrement, « l'impôt sur la

(1) Camille Pelletan, *J. off.*, Sénat, Débats, séance du 3 février 1914.

(2) Berthélemy, *Traité élémentaire de droit administratif*, 1926, p. 1036 et 1037.

déclaration n'est plus qu'un impôt sur la conscience », ainsi que le disait Stuart Mill. Elle apparaît ainsi comme liée obligatoirement avec l'impôt sur le revenu dont elle est « l'instrument naturel et nécessaire ». Aussi la déclaration contrôlée existe-t-elle en Angleterre, en Allemagne, en Suisse, en Autriche, en Italie, aux Etats-Unis, au Danemark. Ainsi que l'écrivait M. Pelletan : « elle apparaît comme liée à l'impôt sur le revenu par une sorte de consensus universel ».

Certains auteurs (1) ont fait remarquer que, même basé sur la déclaration, tout impôt sur le revenu ne peut se résoudre finalement qu'en une taxation d'office, la déclaration n'étant qu'un point de départ.

Cette opinion nous paraît difficilement défendable, en matière de taxation d'office, la preuve incombe au contribuable, alors qu'en cas de déclaration le fardeau de la preuve doit être assumé par l'administration.

Partant du régime de la loi du 15 juillet 1914, nous allons assister à une double évolution : la première affectant les modalités mêmes de la déclaration, la seconde l'extension des moyens d'action donnés au fisc.

A. *L'évolution dans les modalités de la déclaration.* — La déclaration était facultative (2), en ce sens qu'un contribuable imposable à l'impôt général sur le revenu pouvait ne pas renouveler sa déclaration annuelle, s'il estimait que son revenu imposable n'avait pas changé (3). Le contrôleur ne pouvait en ce cas le taxer d'office qu'en fournissant la preuve, devant la juridiction contentieuse, de l'insuffisance de la déclaration ancienne. Ce régime subsista jusqu'en 1926 ; au mois de janvier de la même année la Commission des finances de la Chambre proposa de

(1) Marcel Moye, *Précis élémentaire des impôts sur les revenus*, 1921.

(2) Sous le régime de l'article 16 de la loi du 15 juillet 1914, la déclaration était entièrement facultative. Les contribuables imposables pouvaient se dispenser de produire de déclaration. L'article 15 fut modifié par l'article 2 de la loi du 23 février 1917.

(2) Loi du 15 juillet 1914, art. 16 (Instruction du 30 mars 1918).

rendre la déclaration obligatoire pour tous les contribuables, obligation qui aurait été sanctionnée assez sévèrement, puisque le récépissé délivré aurait été exigé pour obtenir l'inscription sur les listes électorales (1). C'était là une mesure extrême, infiniment vexatoire pour les douze millions de contribuables non imposables, inapplicable pour l'administration qui aurait dû dépouiller 13 à 14 millions de déclarations et en délivrer des récépissés. C'eût été de plus une mesure à peu près inutile. En premier lieu, sur les 1.500.000 déclarations reçues environ actuellement, le quart en est complètement inutilisable par suite de leur rédaction défectueuse. Que serait-il advenu si tous les indigents, les illettrés avaient dû en produire une ?

En second lieu, son but principal, découvrir de nouveaux assujettis, n'eût pas été mieux atteint qu'il l'est actuellement par le collationnement des bulletins d'imposition à la mobilière (bulletins mod. 2 *ter*) et ceux relatifs aux impôts sur le revenu. Toutes les villes dont la population dépasse en pratique 6 à 7.000 habitants sont recensées annuellement par les contrôleurs, pour la formation des matrices de mobilière et des patentes. Chaque maison a un bulletin (mod. 2 *ter*) sur lequel sont inscrits : les désignations cadastrales, le nom du propriétaire et celui de chaque locataire, ainsi que le montant de leur loyer constaté par les baux. Ces bulletins sont classés par rue et dans chaque rue par numéro. D'autre part, les dossiers d'impôts sur le revenu ont le même ordre topographique. Ainsi, lorsque le contrôleur commencera l'établissement des impositions, le simple rapprochement indiquera : 1° les contribuables n'ayant pas de dossier ; 2° ceux n'ayant pas souscrit de déclarations. Le montant du loyer et l'indication de la profession permettent de juger ceux susceptibles d'être imposés, et des lettres de

(1) *J. off.*, Chambre, Débats, séance du 27 janvier 1826, p. 252. — M. J. L. Dumesnil : « Nous aurions même voulu que cet espèce de brevet de civisme fiscal, ce témoignage que l'on est un bon contribuable qui a fait son devoir, fût nécessaire pour tous les actes de l'état civil. »

mise en demeure leur sont immédiatement envoyées. En troisième lieu, le procédé de la taxation d'office est beaucoup plus pratique pour l'Administration, puisqu'elle renverse le fardeau de la preuve, et permet très vite d'arriver à forcer le contribuable à faire sa déclaration, pour cela il n'y a qu'à doubler annuellement la marge existant entre les revenus connus et ceux supposés (1).

La Chambre et le Sénat votèrent finalement les dispositions suivantes :

« *Article* 86 *L.C.* — Tous les contribuables passibles « de l'impôt sont tenus de souscrire et de renouveler « chaque année, sous la foi du serment, une déclaration de « leur revenu, avec l'indication, par nature de revenu, « des éléments qui le composent.

« *Article* 89 *L. C.* — Les contribuables qui sont affran- « chis de l'impôt dans les conditions prévues par l'ar- « ticle 74, § 1, sont tenus d'en faire, chaque année, la dé- « claration dans le délai prévu à l'article 88, s'ils ont, au « cours de l'année précédente, été inscrits aux rôles des « impôts cédulaires pour un total de revenu de 1.500 francs « au moins, ou s'ils ont encaissé pendant la même année « 1.500 francs au moins de revenus de valeurs mobilières « autres que les bons du Trésor ou de la Défense Natio- « nale à échéance d'un an au plus et les rentes 4 % 1925 ».

Cette dernière obligation, sanctionnée par une amende de 30 francs sans décimes (art. 96 L. C.), est tout à fait inutile et, à notre connaissance au moins, n'a pas été encore exigée.

D'après les instructions administratives (2), la pénalité ne doit être appliquée qu'aux seuls contribuables qui, « après avoir été avertis de leur obligation, refusent de s'y conformer ».

L'article 86 seul est intéressant puisqu'il permet de taxer d'office le contribuable imposable qui n'a pas renouvelé sa déclaration ; il généralise, par ailleurs, l'obligation du

(1) *J. off.*, Sénat, Documents, 1926, p. 84, annexe 84. Voir rapport de la Commission des Finances.

(2) Instruction ministérielle du 31 janvier 1928.

serment exigée depuis 1926 pour la déclaration des avoirs à l'étranger (1). Cette disposition, semblable à celle établie déjà en Angleterre et aux Etats-Unis (2), a pour but de mettre les contribuables en présence de la gravité de l'acte accompli, mais elle n'a qu'une sanction morale. Nous estimons, ainsi que l'exprimait M. Chéron (3), « que les mesures de cette nature ne peuvent que perdre en efficacité au point de vue moral ce qu'elles gagnent en fréquence et en étendue ». C'est à tort, croyons-nous, que cette sanction morale a été établie à l'imitation de la législation anglaise, où elle se trouve à sa place étant donnée la mentalité anglo-saxonne, moins athée que la nôtre et admettant généralement la sanction morale du serment (4).

Le serment est l'affirmation en prenant Dieu à témoin (5), ou ce que l'on regarde comme saint ou divin, et, par conséquent, est sans grande valeur pour les athées et pour ceux qui, avec un peu de restriction mentale et de casuistique (6), jugeront que la République laïque n'a guère le droit de faire appel à des sentiments religieux, que dans tout autre domaine elle veut ignorer.

B. *L'évolution dans les pouvoirs d'investigation donnés au fisc.* — En 1914, pour faire accepter l'impôt sur le re-

(1) Loi du 13 juillet 1925, lois codifiées, article 90. L'article 366 du Code pénal s'applique pour la déclaration des biens à l'étranger (art. 101 L. C.).

(2) *Bulletin de statistique et de législation comparée*, avril 1914, p. 521 et suivantes.

(3) *J. off.*, Sénat, Documents, 1926, annexe 84, p. 84, rapport de la Commission des Finances du Sénat.

(4) Les commissaires de l'Income-Tax ont le droit d'interroger les ouvriers d'un contribuable après leur avoir fait prêter serment sur la Bible.

(5) Collin et Capitant le définissent ainsi : « Le serment est l'affirmation ou la promesse solennelle faite en prenant Dieu à témoin. »

(6) Nous ne citerons en exemple que l'extrait suivant de *La Doctrine catholique*, par l'abbé A. Boulenger, vol. II, § 229 :

« Là où la coutume a prévalu de déclarer les biens imposables au-dessous de leur valeur réelle, on n'est pas tenu en conscience de déclarer la valeur intégrale, car autrement celui qui est consciencieux paierait pour celui qui ne l'est pas, et l'égalité dans la répartition des charges ne serait pas sauvegardée ».

venu, il a été nécessaire de lui donner les apparences les plus anodines, les moins vexatoires, les moins inquisitoriales. Aussi les droits de contrôle et les moyens d'investigation donnés au fisc étaient-ils assez réduits. Les débats parlementaires du projet de la loi du 15 juillet 1914 sont particulièrement instructifs. La description de l'inquisition fiscale en Angleterre et en Prusse fut érigée véritablement en épouvantail. Le rapporteur général de la Commission des Finances du Sénat, M. Aimond, en faisait un tableau assez noir (1) : « La loi anglaise veut qu'en « matière d'Income-Tax, toute personne soit traitée comme « coupable envers le fisc jusqu'à ce qu'elle ait prouvé son « innocence. Les agents de l'administration pénètrent « chez les contribuables, visitent leurs ateliers, se font « montrer leurs livres, leur posent des questions indiscrètes, « auxquelles ils sont obligés de répondre par écrit... La « loi prussienne permet à la police, dans certains cas, « de cerner la maison, aux agents de police de pénétrer « dans les bureaux et de vérifier les livres ». Aussi les pouvoirs d'action donnés à l'administration furent-ils strictement limités, « elle n'a le droit, pas plus en cas de déclaration qu'en cas de taxation, de pénétrer dans votre domicile, d'exiger la production d'aucun acte, livre ou document quelconque, de faire état d'une simple dénonciation » (2).

C'est ainsi que dans le projet de l'article 17 de la loi du 15 juillet 1914 voté par la Chambre en cette forme : « Le contrôleur vérifie les déclarations uniquement à « l'aide des *renseignements* « dont il dispose en vertu « de ses fonctions », le Sénat substitua au mot renseignements celui d'*éléments*, et le rapporteur général en spécifia ainsi la différence (3) : « J'ai expliqué ce que « dans les législations anglaise et prussienne signifiait « le mot « renseignements ». J'ai dit qu'en Angleterre,

(1) *J. off.*, Sénat, Débats, 1914, p. 1006, séance du 3 juillet 1914.
(2) Déclaration de M. Aimond, *J. off.*, Sénat, Débats, p. 1007, séance du 3 juillet 1914.
(3) Déclaration de M. Aimond, *J. off.*, Sénat, Débats, p. 1067, séance du 6 juillet 1914.

« lorsque le fisc conteste la déclaration d'un commerçant, « il vient interroger ses ouvriers et ses comptables pour « obtenir sur l'établissement des renseignements dont il « a le droit de faire état. J'ai montré aussi des exemples « nombreux des procédés suivis en Prusse, dans lesquels « les dénonciations des tiers, des domestiques, etc., étaient « prises en considération. C'est pour éviter que ces habi- « tudes ne passent dans la loi française que nous avons « supprimé le mot « renseignements. Un comptable « vient dénoncer son patron à l'Administration comme « gagnant plus d'argent qu'il ne l'a indiqué, ce n'est pas « un élément, ce n'est pas un document. »

Ainsi donc, le contrôleur ne pouvait exiger la production d'aucun livre, d'aucun acte, d'aucun document quelconque, il ne pouvait faire usage que d'éléments certains, et son unique source de renseignements était les administrations publiques où il pouvait faire, en vertu des lois existantes, des recherches pour l'assiette de la contribution des patentes et des taxes assimilées (1). Ce manque de moyens d'action faisait évidemment de l'impôt un acte ressemblant beaucoup plus à une souscription volontaire qu'à une contribution de caractère obligatoire, et le comte de Treveneuc pouvait être prophète sans grands risques, en disant au rapporteur général de la Commission des Finances du Sénat : « Dans trois ans vous aboutirez au système prussien » (2). De fait, avec la loi du 31 juillet 1917, loi organique de nos impôts cédulaires, allait commencer véritablement l'organisation des moyens de répression de la fraude, à l'étude desquels nous allons maintenant passer.

(1) Encore un sénateur (M. Nègre) avait-il demandé qu'en aucun cas, en ce qui concerne les bénéfices agricoles, on ne puisse faire état des renseignements ou documents émanant de l'administration des Contributions indirectes (déclaration de récolte pour les receveurs buralistes) (séance du 6 juillet 1914).

(2) *J. off.*, Sénat, Débats, p. 1007, séance du 3 juillet 1914.

CHAPITRE II

Les investigations où le contribuable n'intervient pas.

De tous les moyens d'action, ce sont évidemment les meilleurs, puisqu'ils n'inquiètent nullement, sinon par leur effet, le contribuable. Le plus souvent, d'ailleurs, ces recherches sont faites d'une manière impersonnelle, et en général de la façon suivante. Dans les villes de moyenne importance et dans tous les contrôles ruraux chaque contrôleur reçoit la liste des bureaux et des administrations publiques où il doit, chaque année, effectuer des relevés (en général au cours du mois de janvier ou février). Ces relevés sont envoyés à l'inspecteur principal de l'agent qui en fait la répartition entre les contrôles intéressés, après avoir vérifié chacun d'eux. Dans les grandes villes (Paris, Lyon, etc...) un service spécial des recherches a été créé, qui effectue ces divers relevés. Le nombre des bulletins ainsi rédigés par chaque contrôleur est assez considérable et permet d'être au courant de tous les actes juridiques intéressant les contribuables, des contrats passés par eux, et de tous les événements, en quelque sorte officiels, que la loi les oblige à déclarer à un officier public.

Les pouvoirs d'investigation sont, en cette matière, très étendus :

L'article 31 de la loi du 31 juillet 1920 (art. 116, L. C.) dispose qu' « en aucun cas, les administrations de l'Etat, « des départements et des communes, ainsi que les entre- « prises concédées ou contrôlées par l'Etat, les départe- « ments et les communes, ne peuvent opposer le secret « professionnel aux agents de l'administration des Fi- « nances ayant au moins le grade de contrôleur (1) ou de

(1) Dernier échelon de la hiérarchie en ce qui concerne l'admi-

« receveur, qui, pour établir les impôts institués par les « lois existantes, leur demandent communication des « documents de service qu'elles détiennent (1) ».

Les articles 84, 85 et 87 des lois codifiées (décret portant codification des textes qui régissent les valeurs mobilières, en date du 28 décembre 1926) prévoient des droits de communication spéciaux aux préposés de l'Enregistrement, et notamment ceux auxquels sont soumis : les sociétés, compagnies d'assurances, assureurs contre l'incendie ou sur la vie, communautés et associations religieuses, etc...

La direction générale des Contributions directes a établi la liste alphabétique des bureaux, des administrations publiques et des services où des recherches peuvent être effectuées (2), et a rédigé des notices plus détaillées pour certains d'entre eux (3). Nous nous sommes, évidemment, inspiré de ces documents administratifs et de toutes les circulaires y ayant trait, mais en les élaguant de tout ce qui concerne les recherches à faire pour les anciennes contributions directes et taxes. Nous ferons cet exposé en distinguant les bureaux : 1° des administrations publiques : A) de l'Etat, B) du département et de la commune ; 2° des services publics, établissements publics ; 3° du pouvoir judiciaire : A) justices de paix, B) parquets et greffes.

nistration des Contributions directes et de l'Enregistrement (décret du 19 septembre 1926). Les jeunes gens reçus au concours unique sont nommés surnuméraires et doivent subir deux examens professionnels. Après quoi, ils sont nommés contrôleurs adjoints et ensuite, soit contrôleurs, soit receveurs, soit receveurs-contrôleurs. En ce qui concerne l'administration des Contributions indirectes, le grade de receveur ou de contrôleur est déjà un grade supérieur auquel les vérificateurs accèdent par un concours.

(1) L'article 5 de la loi du 31 juillet 1917 disposait que : « Pour l'établissement des divers impôts portant sur les revenus, l'administration des Contributions directes a le droit d'obtenir de tous les services publics communication des renseignements recueillis par ceux-ci en vertu des lois existantes ».

(2) Notice du 20 août 1926.

(3) Enregistrement, Contributions indirectes, Douanes, Service du recouvrement et Greffes.

§ I. — *Le droit de communication auprès des administrations publiques.*

A. de l'Etat. — 1° ACADÉMIE (INSPECTIONS D'). — Trois documents sont à consulter, ce sont ceux ayant trait : *a*) aux déclarations d'ouverture d'institutions libres d'enseignement primaire ; *b*) aux déclarations d'ouverture d'institutions libres d'enseignement secondaire, qui indiqueront le nom et la demeure des instituteurs libres autorisés à ouvrir un externat ou un internat, et le nombre maximum de pensionnaires à recevoir ; *c*) aux autorisations données aux instituteurs publics ayant demandé à recevoir des pensionnaires, et le nombre maximum de ceux-ci.

2° AÉRONAUTIQUE MILITAIRE (commandant du parc, directeur de magasin ou dépôt). — Les renseignement utiles concernent les fournisseurs de matériel et de carburants, tous de peu d'importance d'ailleurs, ainsi que les entrepreneurs ayant effectué des réparations ou travaux. Les relevés concernant les fournitures de matériel volant, pièces de rechange, moteurs, ne peuvent être recueillis qu'au bureau du ministère de l'Aéronautique.

3° AGRICULTURE (directeur de laboratoire, de station agronomique, œnologique, du banc d'épreuve des armes à feu). — Les indications intéressantes sont celles contenues dans des dossiers où figurent la liste des commerçants, industriels, agriculteurs ou producteurs, et la mention de l'importance de l'outillage mis en œuvre (1).

4° ARTILLERIE (directions, ateliers de construction et autres établissements). — Ce sont des indications relatives aux fournisseurs, entrepreneurs ainsi qu'aux marchés de travaux ou de fournitures passés par eux.

(1) L'importance du matériel et des installations peut donner aux industries agricoles (féculeries, distilleries de betteraves provenant exclusivement de la récolte du fabricant... etc.) un caractère industriel faisant taxer les bénéfices à la cédule des bénéfices commerciaux (Conseil d'Etat, arr. du 4 décembre 1925).

5° Administration des Contributions indirectes. — Il y a lieu de remarquer, d'abord, que celle-ci adresse au service des Contributions directes, au début de chaque trimestre, la liste des débitants et cafetiers ayant commencé, cédé ou cessé l'exploitation de leur fonds pendant le trimestre antérieur (1). De même, sont envoyées dans le courant du premier semestre les quantités des produits vendus par les dénatureurs, marchands en gros d'alcools, marchands en gros de spiritueux, vins et cidres, et de ceux produits par les fabricants d'eau-de-vie, de sucre, de betteraves, et par les raffineurs de sucre.

Par ailleurs, ayant la charge du chiffre d'affaires, elle inscrit chaque année le montant du chiffre d'affaires, réalisé l'année antérieure par les contribuables, sur des fiches individuelles, qui lui sont envoyées dans le courant du mois de janvier par les contrôleurs des contributions directes. De plus, chaque fois que des insuffisances sont relevées, elles sont communiquées, avec l'indication de leur gravité, au contrôleur intéressé. Les documents contenant des renseignements susceptibles d'être utilisés sont extrêmement nombreux, mais en général peu consultés. En effet, la majorité de ces documents consistent très souvent en des soumissions, des déclarations faites par les redevables, auxquelles il faut ajouter la masse énorme de tous les registres et portatifs tenus par les receveurs buralistes (2), dont on retrouve facilement la trace chez les assujettis, lors des vérifications individuelles, et dont les relevés seraient ainsi complètement inutiles.

Nous citerons ainsi : les documents des postes attachés aux distilleries, aux fabriques de sucre, aux raffineries de sucre, aux râperies, aux raffineries de sel et aux fabriques de soude ou de salpêtre. Les portatifs relatifs aux stocks, aux sorties et aux entrées de marchandises des

(1) Cela permet de surveiller l'établissement des impositions prévues par l'article 22 des lois codifiées en cas de cession ou de cessation de fonds de commerce.

(2) Tous ces documents doivent être conservés trois ans, à partir de la date du dernier arrêt de la Cour des Comptes sur l'exercice intéressé (art. 50 du décret du 1er germinal an XIII).

marchands en gros de boissons, des fabricants de vins doux naturels ou de vins de marc, des fabricants d'essence d'absinthe et produits assimilés, des distillateurs, des bouilleurs de profession, des dénatureurs d'alcool, des fabricants de produits à base d'alcool dénaturé, des fabricants d'éther, des brasseurs, des fabricants de vinaigre, d'acide acétique, de sucre, des raffineries de sucre, des fabriques de glucoses et de saccharine, des dépositaires de glucoses, de mélasses, de sucres dénaturés, des magasins de mise en bouteilles d'eaux minérales ou gazeuses, et fabriques de bougies ou de cierges, de cartes à jouer, de chicorée, etc... L'exercice sévère auquel sont soumis ces divers commerces ou industries obligent les assujettis à tenir leur comptabilité au point de vue quantité des matières vendues et en stock d'une manière des plus strictes, et des relevés faits d'après les portatifs n'offriraient aucune discordance avec les éléments comptables.

Par ailleurs, ainsi que nous l'avons dit, cette administration communiquant d'elle-même les chiffres d'affaires réalisés, il est inutile de relever les indications des portatifs relatifs aux recettes de certains établissements : sociétés de courses de chevaux, établissements de spectacles, etc., ainsi que le produit des recettes buralistes et des bureaux de tabac.

Bureaux des directeurs ou sous-directeurs. — Répertoire général des alambics. — Nom et demeure des détenteurs et description des appareils (1). — Dossier du classement des établissements de luxe. — Renseignements sur l'importance et la nature de leurs affaires.

D'une façon générale, la direction et la sous-direction possèdent le relevé de tous les commerçants et industriels astreints à produire une demande d'autorisation pour l'exercice de tout ou partie de leur commerce ou industrie.

(1) Cette dernière indication est précieuse, les bouilleurs dont les alambics ont un rendement maximum de 40 à 50 litres par jour sont considérés comme passibles de l'impôt des bénéfices commerciaux. Au-dessous, ils bénéficient de l'exemption artisanale (Réponse du ministre, *J. off.*, 26 mai 1925).

Bureaux des receveurs particuliers sédentaires ou ambulants. — Registre de recettes. — Nom et demeure des importateurs, exportateurs, fabricants d'objets en or, en platine et en argent.

Bureaux des contrôleurs, chefs de poste, receveurs ambulants. — Portatifs des entrepreneurs de voitures publiques en service régulier et en service d'occasion. — Nombre de voitures, de places par voiture, du prix des places, etc. Portatifs des propriétaires d'automobiles ou de canots automobiles (fournissent l'indication de la puissance de la voiture et son type).

Bureaux des receveurs buralistes. — Les registres de congés, de laissez-passer, de permis de circulation, peuvent fournir des renseignements utiles, de même les registres de déclarations et licences (voitures publiques) et ceux d'apposition d'estampilles sur ces voitures.

6° Administration des Douanes. — Les conditions dans lesquelles opère l'administration des Douanes rendent souvent impossible et presque toujours difficile l'utilisation des documents qu'elle détient. En effet, les opérations en douane sont très fréquemment effectuées, non pas au nom de l'expéditeur réel ou du véritable destinataire de la marchandise, mais au nom d'un intermédiaire qui peut être, soit le transporteur (Compagnie de chemin de fer ou de navigation), soit plus souvent un professionnel spécialisé (agent en douane, transitaire, commissionnaire). De plus, la recherche des expéditions sur l'étranger est très difficile à faire, du fait qu'en l'absence des droits d'exportation pour la généralité des marchandises, la comptabilité des crédits en douane ne saurait être d'aucun secours. Dans des cas assez rares, cette recherche peut être facilitée, par l'existence d'écritures spéciales : par exemple les sorties d'entrepôts, les exportations à la décharge de comptes d'admission temporaire, etc...

La circulaire n° 1468 de l'Administration dans sa partie relative à l'administration des Douanes conclut ainsi : « En

résumé, avant de faire aucune recherche à la Douane, il importe de se renseigner auprès des agents de ce service sur les chances de succès que peuvent avoir les recherches projetées ainsi que sur les procédés de recherches les plus pratiques. Les chances de succès dépendent étroitement du caractère particulier de la réglementation qui s'applique aux opérations commerciales que l'on se propose de suivre, des prescriptions particulières que les règlements douaniers peuvent formuler touchant telle ou telle catégorie de marchandises, tel ou tel genre de transactions. »

7° Administration de l'Enregistrement, des Domaines et du Timbre. — Cette administration, quoique fusionnée par le décret du 19 septembre 1926 avec celle des Contributions directes, a conservé, sauf dans les petits cantons (1), son cadre tout à fait distinct, et aucun lien plus étroit n'a été réalisé. Les bureaux, les archives, tout ce qui aurait demandé à être réuni dans un même immeuble a gardé jalousement les séparations premières. C'est pourtant, dans les bureaux de l'Enregistrement que les contrôleurs trouvent les documents les plus intéressants, et que leurs recherches sont les plus longues et ont le plus de chances d'être fructueuses. Généralement, on divise ces recherches en deux catégories : 1° celles concernant un contribuable déterminé, 2° celles effectuées annuellement d'une manière impersonnelle.

I. — Les premières d'entre elles se font au moyen du Répertoire général ; créé le 1er janvier 1866, il se compose d'une série de volumes numérotés, ayant chacun un certain nombre de comptes ou folios. Un compte est ouvert à tout contribuable domicilié dans le ressort du bureau ou y ayant des propriétés. Les époux ont chacun un compte distinct, mais les biens communs sont inscrits au folio du mari. Des renvois sont effectués au bureau du domicile pour les actes concernant des propriétaires non domiciliés dans le ressort du bureau où les contrats ont été enregistrés. De même,

(1) 861 cantons ont été dotés de receveurs-contrôleurs.

en cas de changement de domicile, il faut effectuer le renvoi du relevé du compte.

L'examen d'un folio, si tous les renvois ont été effectués correctement, permet de connaître toute la série des actes juridiques ayant accru l'actif comme le passif d'un patrimoine (succession, vente, achat, obligation, rente viagère, etc...), sans pouvoir d'ailleurs à lui seul donner une idée précise de la situation du contribuable. La plupart du temps, il faut se référer soit aux actes eux-mêmes, soit aux renvois.

II. — Le point de départ des recherches visant l'ensemble des contribuables ne saurait être le Répertoire général, dont beaucoup d'indications sont totalement inutiles. Il est préférable de relever tous les faits jugés intéressants et qui se sont produits dans une période donnée (ordinairement un an), pour cela il n'y a qu'à consulter les divers registres de formalités et accessoirement les dossiers tenus dans chaque bureau. Il y a lieu de distinguer à cet effet : *A*) les bureaux d'enregistrement, *B*) les conservations des hypothèques.

A. — Les bureaux d'enregistrement. — *Registre des déclarations de mutation par décès.* — Les déclarations faites par les héritiers sont analysées, et celles laissant apparaître un actif successoral appréciable font l'objet de relevés concernant le *de cujus* et chacun des héritiers ou légataires. Les déclarations de succession dont l'actif est supérieur à 100.000 francs doivent être effectuées en double (loi du 29 avril 1926) et une d'elles est envoyée directement par le receveur au contrôleur intéressé. Les renseignements relatifs aux valeurs mobilières sont particulièrement recherchés.

Registres des actes civils publics, des actes sous seings privés (1). — Ces registres sont la principale matière des

(1) Depuis la loi du 29 juin 1918 un double de tout acte sous seing privé assujetti à l'enregistrement doit être déposé au bureau. Aussi la mention portée sur les registres est-elle toujours des plus succinctes.

recherches, puisque là sont résumés tous les actes juridiques, notariés ou non, passés entre individus. On y relève : les contrats de mariage, partages, inventaires, constitutions de rente viagère ou d'usufruit, obligations, cessions de fonds (1), constitutions ou dissolutions de sociétés, cessions de parts, procurations directes, achats et ventes d'immeubles, etc...

Registre des actes administratifs. — Ces actes sont en général des ventes de coupes de bois, d'issues, d'adjudications de carrières, et tous les actes énumérés par l'article 78 de la loi du 15 mai 1818. Ces indications sont utiles pour l'appréciation du chiffre d'affaires des acquéreurs ou des adjudicataires (marchands de bois, entrepreneurs de sciage, etc...).

Registres des actes judiciaires. — Ce sont deux volumes distincts dits « petit » et « grand judiciaire », ce dernier étant réservé aux tribunaux de première instance, de commerce et aux cours d'appel. Les actes rédigés par les greffiers sont tous enregistrés. Les arrêts, sentences, ordonnances ou jugements peuvent révéler l'existence de valeurs mobilières, ou donner un aperçu sur la moralité commerciale ou fiscale des contribuables. Nous examinerons d'une façon plus approfondie cette question au paragraphe « pouvoir judiciaire ».

Registre des baux, déclarations de baux, locations de chasse. — Des extraits en sont rédigés directement par le receveur et envoyés par eux au contrôleur (2). Ce dernier en fait un duplicata pour son collègue du lieu du domicile du bailleur afin d'avoir une base d'évaluation pour l'application de l'article 92 des lois codifiées (3) (substitution du revenu réel au revenu net imposé à la contribution foncière pour la détermination du revenu global).

(1) Dès l'enregistrement d'un acte de cession de fonds de commerce, le receveur avise le percepteur et le contrôleur (application de l'art. 22 des lois codifiées) (Circ. 1437).

(2) Circulaire du 30 avril 1924, n° 1414 et du 25 mai 1928, n° 2018.

(3) Cette disposition n'est applicable qu'à partir de l'année 1926 (loi du 13 juillet 1925, art. 13).

Parmi les sommiers et dossiers ordinairement consultés, nous ne citerons que le sommier et les dossiers des impôts sur les valeurs mobilières. Les contrôleurs des Contributions directes ont bien le droit de consulter tous les documents comptables et de demander tous les éclaircissements utiles (art. 5, loi du 31 juillet 1917 ; instruction du 30 mars 1928, nos 29 et 49), mais les sociétés peuvent leur refuser la communication de certains documents qui ne constituent pas des pièces comptables. Ainsi : la liste des titulaires de titres nominatifs (l'enregistrement n'a, d'ailleurs, pas dans ses dossiers la liste des souscripteurs primitifs ou des souscripteurs lors d'une augmentation de capital ou d'une transformation de la société, mais seulement les relevés des transferts ultérieurs ou des concessions), et, le cas échéant, les registres où sont inscrits le nombre et le montant des lots distribués (le nom des bénéficiaires n'est pas connu de l'Enregistrement). L'examen des répertoires des notaires et autres titulaires de charges ou offices, lors de leur dépôt périodique à l'Enregistrement, n'a plus guère d'intérêt, depuis que leur a été imposée (art. 65 des L. C.) l'obligation de représenter leur comptabilité à toute réquisition du contrôleur.

B. — Conservation des Hypothèques. — *Registre des inscriptions.* — Les renseignements susceptibles d'y être recueillis : créances privilégiées et hypothécaires inscrites, ainsi que leur remboursement total ou partiel, font le plus souvent double emploi avec les indications relevées d'après le registre des actes civils publics, lors de l'enregistrement de l'acte.

Registre des transcriptions. — Le receveur envoie périodiquement au contrôleur des extraits des actes translatifs (1) rédigés par les notaires pour les actes notariés, et par lui-même pour tous les autres (2), aussi aucun relevé n'est-il

(1) Circulaires 1130 et 2018 et décision ministérielle du 29 avril 1924.

(2) Ces extraits sont destinés à permettre la rédaction des feuilles de mutation foncière pour la régularisation des comptes des matrices cadastrales et générales.

effectué d'après le registre. Les contrôleurs se bornent en général à faire des duplicata des extraits d'actes translatifs reçus, un pour le vendeur, un pour l'acquéreur.

Les relevés effectués à l'Enregistrement sont les plus importants, malheureusement, ainsi que nous le verrons dans la IVe partie, leur valeur probante diminue de plus en plus. Leur plus gros intérêt est de mettre au courant les dossiers d'impôts sur le revenu des modifications survenues dans les éléments mêmes du patrimoine, sans pouvoir, trop souvent, donner une idée précise de leur ordre de grandeur.

8° Administration des Eaux et Forêts (inspection). — Les procès-verbaux des adjudications diverses (coupes de bois, droits d'extraction de pierre, de sable, des écorces) étant enregistrés à l'Enregistrement, leur relevé est le plus souvent inutile. Les seules indications qui peuvent être recueillies utilement concernent les entrepreneurs de construction, d'entretien et de réparation des maisons et routes forestières.

9° Direction du Génie militaire. — La situation est semblable à celle qui vient d'être exposée pour l'administration des Eaux et Forêts.

10° Ingénieurs du Génie rural. — Ceux-ci tiennent certains dossiers pouvant donner des renseignements intéressants, ainsi ceux concernant les marchés auxquels donnent lieu les travaux d'amélioration agricoles (drainages, assainissements, curage, création de chemins, électrification, etc...).

11° Hospice et hôpitaux militaires de la Guerre et de la Marine. — Le plus souvent les seuls renseignements utilisables sont ceux relatifs aux fournisseurs de toute nature, dont les marchés sont enregistrés, ce qui dispense de les relever.

12° Intendance militaire. — En dehors des fournisseurs, les seules indications qu'on puisse prendre concernent

les mandataires agréés par l'administration de la Guerre, pour la présentation des fournitures d'habillement et d'équipement des troupes.

13° Administration de l'Inscription maritime. — Le matricule des bâtiments du commerce fournit le nom, le domicile des propriétaires, patrons et armateurs de navires et bateaux et les caractéristiques des bâtiments. Les minutes des états périodiques, les répertoires de l'armement et les rôles d'équipage indiquent la date et la nature des armements (long cours, canotage, pêche, etc...).

D'autre part, lorsque les inscrits sont engagés « au profit » les armateurs doivent déclarer la part des bénéfices à allouer à l'équipage des navires armés pour la grande pêche ou la navigation au long cours.

Enfin, les états statistiques dressés par les administrateurs donnent des éléments d'appréciation précis sur la production des pêches, des parcs à huîtres, des parcs à moules et des établissements coquilliers.

14° Service des Mines (bureau de l'ingénieur en chef, de l'ingénieur ordinaire ou des contrôleurs). — Les registres E. V. B. contiennent la liste des appareils à vapeur et l'indication de leurs caractéristiques (1). Les statistiques dressées par ce service renseignent sur les minières concessibles, les tourbières et carrières souterraines et à ciel ouvert.

Enfin, les redevances tréfoncières payées aux propriétaires du terrain sont inscrites sur un registre spécial.

15° Administration des Monnaies et Médailles. — Le directeur des essais détient une liste spéciale énonçant le nom et la demeure des essayeurs pour le commerce et des essayeurs pour les bureaux de garantie ayant obtenu leur certificat de capacité dont ils doivent être pourvus avant d'entrer en fonction. Par ailleurs, on trouve également des

(1) Ces dernières fournissent un élément d'appréciation pour le classement du matériel, soit dans l'outillage fixe (imposable à la contribution foncière, art. 22, loi du 29 mars 1914), soit dans l'outillage mobile (imposable seulement au droit proportionnel de la contribution des patentes).

indications utiles sur les bijoutiers, orfèvres, et de façon générale sur tous ceux qui vendent ou fabriquent des objets d'or et d'argent.

16° Police (commissariat et préfecture de police de Paris). — Aucune règle uniforme n'est prévue pour la tenue des registres dont la consultation pourrait présenter un intérêt pour l'assiette des impôts directs. Les seules indications généralement relevées sont celles relatives aux déclarations que certaines personnes sont tenues de souscrire : ainsi, les armuriers, les entrepreneurs d'affichage, les loueurs de chambres meublées, les logeurs, les étrangers, etc...

17° Ponts et Chaussées (ingénieur en chef et ingénieur ordinaire). — Nous examinerons les différents services assumés par cette administration :

a) *Service de la voirie routière.* — Les marchés des entrepreneurs de toute nature étant enregistrés à l'Enregistrement, le registre des comptes des entrepreneurs est rarement consulté avec profit. Par contre, le tableau des terrains retranchés de la voie publique et vendus à des particuliers et celui des parcelles dont les propriétaires ont été dépossédés facilitent la mise à jour du cadastre (1) et des matrices cadastrales, en ce qui touche la contribution foncière des propriétés non bâties.

b) *Service maritime.* — En dehors des fournisseurs et entrepreneurs de travaux publics, les principaux renseignements sont puisés dans les dossiers concernant les titulaires de concessions de travaux publics, les permissions d'outillage avec obligation de service public, et les autorisations d'extraction de matériaux sur le littoral de la mer.

c) *Service de la navigation.* — Les procès-verbaux de jaugeage fournissent la liste des entrepreneurs, patrons de barques et bateaux faisant le transport des voyageurs et des marchandises sur les fleuves, rivières et canaux.

d) *Service des chemins de fer.* — Les divers marchés passés de ce chef étant enregistrés ne donnent lieu à aucun relevé.

(1) Dans le petit nombre des communes où le renouvellement du cadastre a été entrepris.

e) *Service des forces hydrauliques et des distributions d'énergie électrique.* — Les renseignements les plus utiles sont ceux concernant la force hydraulique utilisable des chutes d'eau et barrages (1) (Statistique des usines utilisant la force hydraulique) et ceux relatifs aux contrats passés par des industriels avec les usines productrices de force et exploitées ou concédées par l'Etat.

18° Administration des Postes et Télégraphes. — En vertu de l'article 11 de la loi de finances du 31 décembre 1921, « l'administration des Postes et Télégraphes communique au service des Contributions directes les changements de domicile dont elle a connaissance ». En exécution de ces dispositions, les receveurs doivent, chaque mois, envoyer au directeur des Contributions directes un extrait des inscriptions portées sur leur registre des changements d'adresse.

Les recherches à faire dans les bureaux ne peuvent porter sur les objets de correspondance eux-mêmes, ainsi que sur les télégrammes en originaux ou en copies, par contre elles peuvent viser tous les documents concernant le service des chèques postaux et celui de la Caisse Nationale d'Epargne. Les recherches intéressant le service postal proprement dit, faites d'une manière impersonnelle, seraient impossibles, et elles n'offrent d'intérêt que pour la vérification d'un contribuable particulièrement suspect. Même dans ce cas, la quantité matérielle des documents à dépouiller rend excessivement long et fastidieux un tel travail. Les documents susceptibles d'être aisément et utilement consultés sont ceux relatifs aux émissions et aux réceptions de mandats-poste, de mandats télégraphiques français ou internationaux (2).

(1) La force hydraulique d'une chute, d'un barrage et de leur turbine est imposée à la contribution foncière des propriétés bâties. La base d'imposition est le nombre de chevaux utilisables, que l'on divise en chevaux permanents et temporaires. Pour les obtenir il faut déterminer les débits moyens et mensuels de la chute, la hauteur de celle-ci et le rendement de la turbine.

(2) Voir circulaire direction générale des Contributions directes n° 1389 en date du 4 août 1922.

Le registre des abonnements téléphoniques et des demandes d'installations de téléphone peuvent, dans quelques cas, mettre sur la trace de certains contribuables exerçant des professions aisément dissimulables : courtiers, agents d'affaires, intermédiaires de tout ordre.

19° PRÉFECTURES ET SOUS-PRÉFECTURES. — Il est inutile d'indiquer tous les documents concernant la masse des actes administratifs dont l'enregistrement est obligatoire (locations, ventes de bâtiments de l'Etat et du département, concessions de chemin de fer d'intérêt local, adjudications, traités, marchés, soumissions, etc.).

La liste des chirurgiens, dentistes, herboristes, sages-femmes, médecins, vétérinaires, pharmaciens, permet de suivre les changements survenus, et de connaître exactement la date à laquelle ces diverses personnes ont commencé leur profession. Par ailleurs, la liste des personnes ayant un ou plusieurs gardes commissionnés, outre son intérêt pour l'assiette de la taxe sur les gardes-chasse, permet de compléter le dossier des signes extérieurs de la richesse. D'une manière générale, les autres documents utilement consultés concernent toutes les déclarations ou demandes d'autorisation imposées à un assez grand nombre de personnes, ainsi : les colporteurs de livres et d'écrits, les marchands ambulants, les exploitants d'établissements dangereux ou insalubres, les exploitants et dépositaires d'eaux minérales ou thermales, les associations régies par la loi du 1er juillet 1901, les sociétés de secours mutuels, les associations syndicales, etc...

Enfin, les dossiers concernant les cartes d'identité professionnelle des voyageurs et représentants de commerce proprement dits permettent de suivre ces derniers et, en général, la délivrance de ces cartes fait présumer de leur qualité de salariés passibles de la cédule des traitements et salaires et non de celle des bénéfices non commerciaux.

20° SERVICE DE RECOUVREMENT. — A. — *Trésoreries générales et recettes des Finances.* — La comptabilité de ces deux services se présente, en gros, de la façon suivante :

Un journal où sont résumées, dans l'ordre chronologique, les diverses opérations de recette et dépense. Un grand livre où ces opérations sont groupées suivant leur nature, et enfin un assez grand nombre de documents et livres auxiliaires contenant le détail des opérations résumées sur le journal et le grand-livre.

Nous ne citerons parmi ces documents que ceux communément consultés :

Le carnet des correspondants de la Trésorerie générale et le livre des rôles. — Ces deux registres offrent un grand intérêt au point de vue de la recherche des versements effectués par des fournisseurs de l'Etat, adjudicataires, etc..., versements qui peuvent comporter des indications précieuses sur leurs affaires commerciales (1).

Les feuilles de renseignements sur les adjudicataires des coupes des bois de l'Etat et les cahiers d'adjudication présentent des indications utiles sur la situation de fortune des adjudicataires et de leurs cautions. De même, les titres de perception de revenus publics, ordres de reversements de fonds, etc..., émis pour le recouvrement des sommes dues à l'Etat. Les carnets des traitements du personnel des Trésoreries générales et des recettes des Finances, des cotisations municipales, de liquidation des traitements des percepteurs et des commis de perception, ainsi que des porteurs de contraintes, permettent de contrôler la régularité des déclarations de traitements pour l'impôt sur les salaires et l'impôt général sur le revenu.

Les trésorerie et les recettes des Finances faisant le service des fonds particuliers, on relève dans cette section un certain nombre de documents pouvant fournir des renseignements précieux pour le contrôle de l'impôt général sur le revenu. Ainsi : les livres des achats de rente et de valeurs mobilières, les livres de ventes de rente et de valeurs mobilières, le carnet d'enregistrement des bordereaux de coupons

(1) Les trésoreries doivent adresser au service des Contributions directes le relevé de tous les payements effectués sur le prix des adjudications et marchés passés par les départements, les communes et les établissements publics.

touchés au guichet et le carnet des comptes de fonds ouverts à la Trésorerie générale.

B. — *Perceptions.* — Le percepteur étant en contact immédiat avec les contribuables est le plus en état de donner des indications précises sur la situation de tel ou tel redevable. La comptabilité de la perception est tenue en partie simple et les principaux documents susceptibles d'être consultés avec fruit sont ceux relatifs à la gestion des deniers communaux (1). Ces documents se retrouvant chez le receveur municipal, nous les examinerons à cette dernière rubrique.

L'examen des rattachements (2) effectués sur les rôles de la contribution foncière, par les percepteurs, facilite souvent la recherche des exploitations passibles de l'impôt sur les bénéfices agricoles, et permet d'avoir aisément le revenu imposable global de propriétés situées dans plusieurs communes ou imposées à des noms différents et faisant partie d'une même exploitation. Enfin, certains établissements sont soumis à la surveillance des divers comptables : les caisses d'épargne, les sociétés de course, les casinos... Pour ces derniers établissements, le contrôleur trouvera des renseignements utiles au sujet des administrateurs, des jetons de présence, de la répartition des pourboires du personnel des jeux, etc...

Nous citerons pour mémoire les diverses administrations suivantes, où les renseignements susceptibles d'être utilisés concernent des opérations assujetties à la formalité de l'enregistrement et où des recherches ne sont effectuées que

(1) La gestion des deniers communaux par le percepteur est le régime de droit commun. Dans les communes dont les revenus ordinaires excèdent 100.000 francs le conseil municipal a le droit d'obtenir un receveur municipal spécial.

(2) Les rattachements ont pour but, en indiquant en face de l'article principal d'un contribuable la liste des divers articles que celui-ci peut avoir dans la commune ou dans les communes d'une même perception, de totaliser la dette dont le contribuable est redevable envers le Trésor et d'en faciliter ainsi le recouvrement.

pour la situation de tel ou tel fournisseur, entrepreneur ou adjudicataire, suspect au point de vue fiscal :

Préfectures maritimes.

Service pénitentiaire.

Service militaire de santé.

Commission des ordinaires de chaque corps de troupe.

B. *Administrations du département et de la commune.* — 1° Abattoirs publics. — La consultation des divers documents tenus par les directeurs ou les préposés permet un contrôle serré des professions de boucher, de charcutier et de tous les commerces accessoires : marchands de cuirs, d'abats, de sang et de suif, boyaudiers, etc... Le registre des entrées et sorties permet de connaître le nom et la demeure de tous les commerçants visés plus haut ; les fiches de déclarations des commissionnaires et facteurs de vente fournissent des renseignements précieux sur les marchands expéditeurs de viande.

Enfin, le registre de relevés des droits d'abatage indique par boucher, et en général par mois, le nombre de bêtes abattues et le poids total net de viande (1). Ce document est particulièrement intéressant, et permet d'entreprendre la vérification des professions intéressées en se basant sur des données précises.

2° Agents voyers. — Les documents tenus et susceptibles d'être consultés utilement sont semblables à ceux indiqués à la rubrique « Ponts et Chaussées, service de la Voirie routière ».

3° Mairies. — En premier lieu, l'examen de certaines listes ou tableaux, comme les listes électorales et les tableaux de dénombrement de la population, peut mettre

(1) Ce poids net est obtenu en faisant subir au poids brut une certaine déduction uniforme, fixée par le décret du 18 juillet 1913. Cette déduction est de 50 % pour les bovidés, ovidés, caprins et équidés et de 20 % pour les suidés. Cette déduction est d'ailleurs très large. V. *L'inspection des viandes*, par M. Maurice Piettre, chef du service vétérinaire.

sur la piste de certains contribuables dont la profession consiste en un travail de main-d'œuvre ou ne se manifeste pas par des signes extérieurs apparents. De même, le registre d'immatriculation des étrangers permet de suivre ceux d'entre eux qui exercent une profession industrielle ou commerciale.

Le budget détaillé des recettes et dépenses est surtout à examiner. Là sont indiqués le nom et la demeure des concessionnaires, des fermiers de tous les services communaux (abattoir, droits d'octroi, droits de halle et marchés, d'emplacements pour stationnement des voitures, des inhumations, de la location des chaises dans les lieux publics, etc...), ainsi que des entrepreneurs des divers services communaux (balayage, construction et entretien des bâtiments communaux, etc...). Lorsque la commune exploite en régie ses abattoirs, octrois, halles, on trouve chez les fonctionnaires chargés de ces services les renseignements indiqués aux rubriques correspondantes. Tous ces relevés ne sont d'ailleurs effectués que dans les communes assez importantes ; pour les autres, les renseignements suffisants sont trouvés chez leur agent comptable (le percepteur ou le receveur municipal).

4° Marchés aux bestiaux. — Dans les grandes villes, le receveur tient un registre d'entrée et sortie qui fournit des indications sur toutes les personnes s'intéressant au commerce du bétail (courtiers, marchands expéditeurs). A Paris notamment, on a aussi la liste des facteurs aux marchés aux bestiaux.

5° Octroi. — Le seul renseignement utilisable est l'indication des voituriers, marchands de bois, de bestiaux et de fourrages, dont le passage aux portes de la ville est constaté par les préposés.

§ II. *Le droit de communication auprès des établissements publics et autres services.*

Nous indiquerons ici un certain nombre d'établisse-

ments ou personnes morales soumis au droit de communication, soit en vertu de l'article 31 de la loi du 31 juillet 1920, soit en vertu des lois antérieures relatives à la contribution des patentes. L'article 31 de la loi du 31 juillet 1920 vise également les entreprises concédées ou contrôlées par l'Etat, les départements ou les communes ; dans cette dernière catégorie rentrent tous les organismes privés sur lesquels le contrôle financier de l'Etat, des départements ou des communes s'exerce en vue de l'intérêt général.

1° Bureau de bienfaisance. — Les seuls renseignements intéressants sont ceux relatifs aux fournisseurs et aux entrepreneurs de travaux, dont les marchés avec le bureau de bienfaisance doivent être enregistrés. Par ailleurs, un état semestriel des paiements est envoyé par le receveur au directeur des Contributions directes.

2° Bourses de commerce et bourses des valeurs. — Au secrétariat administratif sont tenus les listes et tableaux des agents de change, courtiers de change, courtiers en banque, courtiers d'assurance, courtiers pour la navigation maritime ou intérieure, courtiers de commerce, facteurs de denrées et marchandises, courtiers de navires, etc..., dont la consultation peut être utile surtout en ce qui concerne les courtiers. Enfin, des dossiers renseignent d'une façon précise sur les opérations effectuées, à l'intérieur des Bourses, par les négociants et courtiers sur les cours du change, des marchandises, des assurances, des prêts et des valeurs.

3° Chambres de commerce. — Les Chambres de commerce procèdent fréquemment à des enquêtes et rédigent des rapports qui fournissent des indications précieuses, quoique d'ordre général, sur les commerces et industries visés. D'autre part, dans certaines villes, elles se chargent de services spéciaux, tels que : l'entrepôt réel des douanes, l'exploitation de grues sur les quais des ports, le remorquage, la cale sèche, etc..., qui peuvent, suivant

leurs modalités d'exploitation, les rendre passibles de la cédule des bénéfices commerciaux. Enfin, des renseignements sur les marchés de fournitures ou de travaux passés par la Chambre peuvent être recueillis.

4° Compagnies de chemins de fer. — Nous ne citerons que pour mémoire les procès-verbaux d'adjudication, soumissions et marchés soumis à l'obligation de l'enregistrement. Deux sources principales de recherches sont à retenir. En premier lieu, les rapports statistiques rédigés par les chefs de gare fournissent des indications intéressantes sur les principaux commerçants et industriels de la région, ainsi que sur la nature et le poids de leurs expéditions. Enfin, les registres ou bulletins d'expédition des marchandises en grande et petite vitesse sont une source d'indications précieuses. On se heurte cependant en cette matière à d'assez grosses difficultés d'ordre pratique.

En effet, dans les gares d'un peu d'importance, les duplicata des bulletins d'expédition, classés et enliassés par ordre chronologique, forment un monceau de documents à l'aspect souvent aussi vétuste que décourageant, d'autant plus que fréquemment les recherches doivent porter sur plusieurs années. Ce moyen de vérification, pratique et fructueux dans les gares de moyenne importance, devient impossible dans les grands centres.

Aussi les relevés à faire de ce chef ne peuvent-ils être entrepris que pour certains contribuables, soit pour ceux d'une profession déterminée, soit pour certains redevables dont la comptabilité est particulièrement suspecte. Ces relevés servent à faire des recoupements dont nous expliquerons plus loin le mécanisme.

L'examen des registres ou bulletins des arrivages des marchandises en grande et petite vitesse fournit des renseignements utiles sur les commissionnaires de transports et les intermédiaires de toutes sortes.

5° Docks, entrepôts, magasins généraux. — Le répertoire du grand-livre des dépôts et le grand-livre lui-même permet de relever les noms des déposants et la

nature de leurs dépôts, de même que le registre des récépissés et des warrants indique les noms des endosseurs cessionnaires de warrants et acquéreurs de marchandises entreposées.

§ III. — *Le droit de communication auprès du pouvoir judiciaire.*

Deux séries de mesures ont été prévues, celles de droit commun (régime de la loi du 31 juillet 1920, art. 31) concernant les recherches à effectuer dans les greffes des différentes juridictions, et d'autres exceptionnelles établies par des lois particulières et qui tendent presque à une collaboration entre les parquets et l'administration, ou permettent encore à celle-ci d'avoir une connaissance plus approfondie des affaires judiciaires pouvant présenter un intérêt fiscal.

I. *Recherches dans les greffes.* — Nous indiquerons d'abord la source de renseignements générale à tous les greffes, c'est-à-dire : les jugements. Ceux-ci sont reliés par année, dans l'ordre strictement chronologique, aussi serait-il impossible dans les greffes un peu importants de les examiner tous. En général, on procède auparavant, au bureau de l'Enregistrement, à l'examen de la documentation judiciaire. La date des jugements apparaissant ainsi susceptibles d'être consultés avec profit est annotée, et permet de se reporter aisément au volume tenu au greffe (1). L'examen d'un jugement ne porte pas seulement sur l'analyse du dispositif, mais encore sur les motifs où apparaissent les circonstances qui ont emporté la décision du juge.

(1) Pour faciliter encore ces recherches, les receveurs de l'Enregistrement doivent transmettre aux contrôleurs, à la fin de chaque semestre, un relevé des jugements présentant une indication intéressante au point de vue de l'assiette des impôts directs (Instruction de la Direction générale de l'Enregistrement du 20 décembre 1924, n° 3839, p. 229) (renseignements ayant trait à l'existence de valeurs égales au minimum à 50.000 fr. en capital et à 3.000 fr. en revenu).

Cette documentation est précieuse, la liste des actions en justice d'où peut se dégager une manifestation concrète de la matière imposable étant très vaste. Au civil ce seront, par exemple : la licitation, la vente de biens dotaux, la séparation de biens, la séparation de corps avec attribution de pension alimentaire, la pétition d'hérédité, la contestation d'un contrat ou quasi-contrat, l'action en dommages-intérêts, etc...

En matière répressive les pièces du procès sont gardées par l'autorité judiciaire et conservées à l'appui du jugement. En même temps que la minute du jugement, il y a aussi lieu de consulter toutes les pièces du dossier dont les plus intéressantes sont, le cas échéant, les rapports d'experts. En matière d'accidents du travail ou d'accidents causés à des tiers, le dossier donne des indications particulièrement utiles quand les victimes se trouvent être des avocats, médecins, agents d'affaires, intermédiaires, etc..., envers lesquels les moyens de contrôle ordinaires sont peu efficaces.

En dehors du recueil des jugements, des registres des droits de greffe, des listes des avocats, avoués, notaires, liquidateurs, huissiers audienciers, interprètes, courtiers de commerce, etc..., les greffes détiennent divers documents, de natures différentes suivant les juridictions auprès desquelles ils sont rattachés.

1° Greffes de justice de paix. — Les actes constitifs des sociétés de capitaux y sont déposés, mais l'examen en est surtout effectué aux greffes des tribunaux de commerce.

2° Greffes civils (tribunaux de 1re instance ; cours d'appel). — Les principaux documents susceptibles d'être consultés sont les actes constitutifs des sociétés civiles, les dossiers déposés aux fins de taxe des frais et dépens, les doubles des répertoires des notaires, commissaires-priseurs et courtiers de commerce, les comptes de gestion des séquestres de guerre, les indemnités et honoraires alloués aux administrateurs et liquidateurs.

3° Greffes des tribunaux de commerce. — Le registre du commerce fournit l'indication de tous les commerçants qui se sont fait immatriculer ; de plus, des indications utiles sur les nantissements opérés sur les fonds de commerce y sont également relevées. Le registre rédigé dans l'ordre chronologique est aisément consulté au moyen du fichier tenu dans l'ordre alphabétique des intéressés.

II. *Droits de communication spéciaux.* — Ces recherches, ainsi organisées, présentent cependant une assez grosse lacune, surtout en matière civile. En effet, le contrôleur n'aura à sa disposition que le jugement lui-même et ses investigations s'arrêteront aux seules énonciations contenues dans les motifs et le dispositif du jugement. Les différentes pièces du dossier sont en effet, après le prononcé du jugement, remises aux avoués des parties, et ce sont elles qui, le plus souvent, offrent un intérêt majeur (1). Pour que l'administration puisse avoir connaissance du dossier lui-même, trois sortes de mesures ont été envisagées : en premier lieu l'article 31 de la loi du 31 juillet 1920 disposait que : « Dans le cas d'information ouverte « par l'autorité judiciaire, celle-ci devra donner connais- « sance à l'administration des Finances de toute indi- « cation qu'elle pourrait recueillir au cours de la procé- « dure et de nature à faire présumer une fraude commise « en matière fiscale, ou une manœuvre quelconque ayant « eu pour objet ou ayant eu pour résultat de frauder ou « compromettre un impôt ».

Cette disposition ne visant que les « informations ouvertes par l'autorité judiciaire » ne pouvait s'appliquer qu'aux seuls tribunaux correctionnels, elle laissait donc de côté toutes les instances civiles et commerciales. La

(1) Un exemple assez saillant s'est présenté, il s'agissait d'une demande de règlement judiciaire de la dissolution anticipée d'une société en nom collectif, provoquée par la mésentente des deux associés. La pièce capitale, à laquelle le jugement se référait assez peu, était le rapport d'un expert comptable sur la situation de la société et sur les résultats des cinq derniers exercices comptables. Ce rapport permit la découverte de dissimulations importantes.

loi du 4 avril 1926, article 6, a complété dans ce sens l'article 31 de la loi du 31 juillet 1920 (art. 118 des L. C.) : « L'autorité judiciaire devra donner connaissance..., qu'il s'agisse d'une instance civile ou commerciale ou d'une information criminelle ou correctionnelle même terminée par un non lieu ».

Cette disposition ne joue évidemment que dans les cas assez rares où une fraude quelconque a semblé évidente à l'autorité judiciaire ; dans tous les autres cas, et ce sont les plus nombreux, où elle ne peut être décelée que par la confrontation avec les documents détenus par les Administrations financières ou les déclarations fiscales, l'article 31 de la loi du 31 juillet 1920 restait inopérant. Enfin les sentences arbitrales de toute nature, dont l'intérêt peut être considérable, n'étant pas constatées par une pièce officielle, échappaient également à tout examen.

Aussi, la disposition suivante de l'article 6 de la loi du 4 avril 1926 (art. 118 des L. C.) a-t-elle dans la pratique une portée plus efficace :

« Durant la quinzaine qui suivra le prononcé de toute « décision rendue par les juridictions civile, administra- « tive, consulaire, prud'homale et militaire, les pièces « resteront déposées au greffe à la disposition des adminis- « trations ci-dessus désignées. Le délai est réduit à dix « jours en matière correctionnelle.

« Toute sentence arbitrale, soit que les arbitres aient « été désignés par justice, soit qu'ils l'aient été par les par- « ties, tout accord survenu en cours d'instance, en cours « ou en suite d'expertise ou d'arbitrage devront faire « l'objet d'un procès-verbal, lequel sera, dans le délai « d'un mois, déposé avec les pièces au greffe du tribunal « compétent. Ce procès sera tenu à la disposition de l'Ad- « ministration pendant un délai de 15 jours à partir du « dépôt. La sentence arbitrale ne sera soumise à l'enre- « gistrement qu'en cas d'ordonnance d'exequatur ou d'un « usage en justice ou par acte public ».

Ainsi, devant toutes les juridictions, quelles qu'elles soient, les parties ou leurs mandataires devront, après le pro-

noncé du jugement, déposer au greffe tous les documents, rapports et pièces des dossiers. De plus, lorsque des transactions ou des accords interviennent entre les parties au cours du procès, ou en cas de sentence arbitrale, un procès verbal sera rédigé et laissé également pendant 15 jours à la disposition des administrations financières. Le dernier alinéa de l'article 118 a pour but de ne pas entraver le développement de la clause compromissoire, en ne frappant d'aucun droit d'enregistrement le procès-verbal qui doit être rédigé par les arbitres et déposé au greffe.

En troisième lieu, l'article 6 de la loi du 4 avril 1926 (art. 117 des L. C.) dispose que : « Dans toute instance devant les juridictions civiles et criminelles, le ministère public pourra donner communication des dossiers aux administrations de l'Enregistrement et des Contributions directes ».

Le but de cette disposition est ainsi défini par le rapporteur de la Commission de législation civile (1) de la Chambre. « D'abord, devant les juridictions où siège un « magistrat du parquet, celui-ci servira d'intermédiaire. « Il nous faut un intermédiaire puisque nous renonçons « à l'intervention directe des administrations... »

Cette disposition nous semble assez inutile, et de plus présente l'inconvénient d'entraîner des lenteurs dans l'administration de la justice. Dans une instance, lorsque le procureur de la République a communication du dossier, ce qui, d'ailleurs, ne se produit pas toujours, cette communication n'est faite qu'une fois les conclusions échangées et les plaidoiries achevées et avant que le dossier soit remis au tribunal pour le prononcé du jugement. Si donc le procureur donne connaissance du dossier aux administrations financières, le tribunal devra attendre que celles-ci aient terminé leur examen pour prononcer son jugement, qui sera ainsi fatalement retardé.

On risque de molester des plaideurs, même ceux non suspectés de fraude, et sans grands avantages, car le

(1) M. Albert Sérol, *J. off.*, Chambre, Débats, p. 694, séance du 11 février 1926.

procureur ne donnera communication du dossier que s'il lui a semblé qu'une fraude a été commise au détriment du Trésor ; or dans ce cas l'article 118 des L. C. lui fait une obligation d'en aviser les administrations intéressées, qui auront toute latitude de consulter le dossier lors de son dépôt au greffe, après le prononcé du jugement.

Il y a lieu, cependant, de remarquer que tout ce système ne peut avoir de résultats réellement efficaces que s'il existe une entente entre les Parquets d'une part, et l'Administration de l'autre. Dans toutes les villes importantes, où un service spécial des recherches n'a pas été créé, il est difficile qu'un contrôleur aille toutes les semaines au greffe consulter l'énorme masse des dossiers. Il serait désirable que le département de la justice prescrive, par exemple, au Parquet d'adresser au directeur des Contributions directes du département la liste des dossiers où des renseignements sur la fortune des plaideurs peuvent être recueillis. Il n'y aurait là aucun surcroît de travail pour les procureurs, cette tâche pouvant être confiée au secrétaire du Parquet. Ce serait en somme un relevé sommaire semblable à celui adressé semestriellement par le receveur de l'Enregistrement, mais qui est reçu trop tard, alors que les pièces du dossier ont été restituées aux parties.

La consultation des documents détenus par les diverses administrations, le pouvoir judiciaire, et toutes les entreprises contrôlées par l'Etat, les départements ou les communes, fournit une abondante source de renseignements utiles. La circulaire du 20 août 1926 (n° 1468) en précise en ces termes tout l'intérêt :

« L'exécution des recherches dans les bureaux des « administrations où les contrôleurs ont accès compte « parmi les obligations les plus importantes du service, « car l'assiette régulière des impôts et leur rendement, « spécialement celui de l'impôt général sur le revenu, « dépendent pour une part appréciable du soin apporté « par les agents à effectuer leurs investigations et à en « utiliser les résultats ».

§ IV. — *Le droit de communication auprès des banques et des sociétés par actions.*

Il importe de distinguer entre, d'une part, l'impôt général sur le revenu et les impôts cédulaires créés par la loi du 31 juillet 1917, et d'autre part l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, des créances, des dépôts et cautionnements, dont la loi organique est celle du 29 juin 1872, modifiée d'ailleurs profondément par de nombreuses lois, dont les principales sont celles des 29 mars 1914 et 31 juillet 1917 (art. 48 et suiv. de la codification des textes qui régissent les impôts sur les valeurs mobilières).

Nous ne traiterons pas dans cette étude les questions se rattachant uniquement au contrôle de la perception de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. Nous en avons déjà indiqué les raisons, et nous nous bornerons à préciser l'étendue des pouvoirs dont dispose l'administration de l'Enregistrement pour le contrôle du paiement de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers. L'article 87 du décret des lois codifiées dispose que (1) :

« Les sociétés, compagnies d'assurances, assureurs contre « l'incendie ou sur la vie, les congrégations, communautés « et associations religieuses et tous autres assujettis aux « vérifications de l'administration sont tenus de commu- « niquer aux agents de l'administration de l'enregistre- « ment, tant au siège social que dans les succursales et « agences, leurs polices, livres, registres, pièces de recette, « de dépense et de comptabilité, *afin que ces agents s'as- « surent de l'exécution des lois sur l'enregistrement et le « timbre.*

« Toutes les sociétés, de quelque nature qu'elles soient, « dont la création est prévue aux deux premiers titres « de la loi du 13 mars 1917, sont soumises aux vérifica- « tions des agents de l'Enregistrement dans les conditions « déterminées par les alinéas qui précèdent.

(1) Lois des 23 août 1871, article 22, 21 juin 1875, article 7, 13 mars 1917, article 14, 7 mars 1925, article 42, et 13 juillet 1925, article 64.

« Sont également assujetties au droit de communica-
« tion des agents de l'Enregistrement, sous les peines
« portées à l'article 88, les sociétés à responsabilité li-
« mitée créées par la loi du 7 mars 1925 et les sociétés
« civiles visées à l'article 74. Les dépositaires des registres
« d'actions et d'obligations sont tenus de les communi-
« quer aux préposés de l'Enregistrement selon le mode
« prescrit à l'article 166 de la codification des lois sur
« l'Enregistrement et sous les peines y énoncées ».

Ainsi donc, les agents de l'Enregistrement peuvent, dans une société anonyme, dans une société en commandite par actions, se faire communiquer les registres des actions nominatives, et la liste des premiers souscripteurs ou des souscripteurs aux augmentations de capital, ou émission d'actions nouvelles, ou encore, dans n'importe quel établissement de crédit, se faire représenter les bordereaux des coupons touchés par les rentiers, ou les registres d'ordre d'achat ou de vente de valeurs.

Quels sont, par contre, les droits correspondants des agents de l'administration des Contributions directes, ou mieux de ceux des Contributions directes et de l'Enregistrement (décret du 19 septembre 1926) pour le contrôle de l'impôt général sur le revenu.

Jusqu'en 1926 aucune disposition légale n'obligeait tous les établissements visés à l'article 87 de présenter autre chose que leurs propres documents comptables, pour la vérification d'impôts autres que celui des revenus de valeurs mobilières. Il semble, par la lecture des débats parlementaires, qu'il y ait eu un moment sur ce point une certaine indécision à la Chambre, ainsi que le montre un passage de la discussion de la loi du 22 mars 1924 sur le bordereau de coupons (1).

(1) *J. off.*, Chambre, Débats, séance du 22 février 1924.
M. le ministre des Finances : « ...mais l'administration, c'est le fait nouveau, aura un droit de regard sur ces bordereaux ».
M. Vincent Auriol : « Elle l'a déjà ».
M. le ministre des Finances : « Elle ne l'a pas actuellement ».
M. Marcel Plaisant : « Pour les banques qui sont des sociétés

Cependant, afin d'éclaircir cette question, le Parlement avait voté l'article 64 de la loi du 22 mars 1924 : « Les pouvoirs appartenant aux agents de l'administration de l'Enregistrement, par application de la législation en vigueur, à l'égard des sociétés par actions, peuvent être exercés à l'égard des personnes et établissements visés à l'article 61.

« Les mêmes pouvoirs sont étendus pour le contrôle de l'impôt général aux agents de l'administration des Contributions directes ayant au moins le grade de contrôleur ».

L'article 23 de la loi du 13 juillet 1925 en abrogeant l'article 64 de la loi du 22 mars 1924 supprima « l'exercice dans les banques » (1).

La question rebondit actuellement du fait de l'article 32 de la loi du 4 avril 1926 qui a modifié l'article 87 des lois codifiées. Cet article dispose que :

« Les pouvoirs appartenant aux agents de l'Enregis-
« trement, par application de la législation en vigueur,
« à l'égard des sociétés par actions, peuvent être exercés
« à l'égard de toutes personnes ou de tous établissements
« exerçant le commerce de banque, en vue du contrôle

anonymes, elle l'a déjà ».

M. le ministre des Finances : « Elle ne l'a pas pour la perception de l'impôt sur le revenu ».

M. Marcel Plaisant : « Depuis la loi de 1872, vous pouvez, en ce qui concerne les sociétés anonymes, exercer le droit de communication ».

M. le ministre des Finances : « L'Administration a ce droit pour le contrôle des impôts qui ont été nommément déterminés par cette loi, or en 1872 l'impôt global sur le revenu n'existait pas ».

M. Vincent Auriol : « M. le ministre des Finances a ajouté que jusqu'à présent nous n'avions pas le droit d'aller dans les banques examiner ces bordereaux. C'est une erreur. J'ai sous les yeux un extrait du Répertoire général de l'Enregistrement ».

M. le ministre des Finances : « Il s'agit de l'Enregistrement ».

M. Vincent Auriol : « qui déclare que les agents de l'enregistrement ont le droit de se faire communiquer les registres des dépôts de titres, les livres de comptes courants, etc. Il s'agit de l'Enregistrement, dites-vous, sans doute, mais ces services ne transmettent-ils pas leurs renseignements au service des Contributions directes ? Vos agents sont déjà renseignés de cette façon, en sorte que vous ne modifiez pas la situation actuelle ».

(1) Rapport de la Commission des Finances du Sénat, *J. off.*, Sénat, Documents, 1925, annexe 140, p. 449.

« du paiement des impôts dus tant par ces derniers que « par des tiers ».

Cet article ne visait que les agents de l'Enregistrement et aucune discussion ou controverse n'en aurait pu résulter, si le décret de fusion du 17 septembre 1926 n'était intervenu (1). Le décret-loi a-t-il pu modifier l'article 32 de la loi du 4 avril 1926 et étendre au cadre des contributions directes les droits d'investigation spéciaux donnés à celui de l'Enregistrement ? La coexistence au sein d'une même administration de deux cadres vivant d'une vie indépendante et séparée, la question de constitutionnalité même du décret nous porteraient à refuser une telle portée au texte du décret-loi (2). Certains auteurs par contre l'envisagent nettement, et notamment M. Allix (3).

Les instructions administratives sont muettes sur ce point, elles laissent ainsi subsister le régime ancien d'après lequel aucun droit de communication vis-à-vis des établissements de crédit, sociétés par actions, ne peut être exercé, en tant qu'il a pour but le contrôle de l'impôt général sur le revenu des actionnaires ou des clients de l'établissement ; les seules pièces comptables servant à détermi-

(1) Le décret du 17 septembre 1926 est ainsi rédigé :

Art. 1. — Les administrations des Contributions directes et de l'Enregistrement sont réunies sous l'autorité d'un directeur général unique, qui prend le titre de directeur général des Contributions directes, de l'Enregistrement, des Domaines et du Timbre.

Art. 2. — Les attributions dévolues par les lois et les règlements en vigueur aux fonctionnaires de l'administration des Contributions directes d'une part et à ceux de l'administration de l'Enregistrement, des Domaines et du Timbre d'autre part, peuvent être exercées indifféremment ou concurremment par les fonctionnaires issus de l'une ou de l'autre de ces administrations.

(2) L'argument principal qui légitime, à notre sens, cette façon de voir est le suivant : La légalité des décrets-lois a son support dans la loi du 3 août 1926, qui leur a assigné des buts très précis : réaliser des économies par des suppressions, des fusions d'emplois. Les décrets-lois ne sont donc pas susceptibles de modifier, et *a fortiori*, d'étendre les droits des Administrations vis-à-vis des tiers. Si telle était la conséquence indirecte d'un des décrets, il y aurait alors excès de pouvoir et les limites de la délégation donnée par le pouvoir législatif seraient dépassées par le pouvoir exécutif.

(3) Allix (*op. cit.*), p. 680 et 681.

ner le bénéfice de l'établissement peuvent être exigées par un agent de l'administration des Contributions directes.

§ V. — *Les recoupements.*

Ce sont des moyens de contrôle adventices, faits à l'occasion de l'examen d'opérations, de contrats intéressant deux ou plusieurs personnes, et qui doivent établir la concordance des écritures ou des revenus à déclarer de ce chef par les parties.

En premier lieu, ce sont les opérations conclues entre plusieurs personnes. Elles consisteront le plus souvent en des marchés. Ainsi, lors de la vérification d'un fabricant de chaussures, par exemple, les achats importants de cuirs faits à des tanneurs seront relevés et serviront à la vérification ultérieure de la comptabilité de ces derniers. Cette pratique généralisée pour les commandes élevées permet un contrôle serré du compte d'exploitation des fournisseurs. Elle est des plus intéressantes dans certains cas, ainsi lorsque les deux maisons sont des sociétés par actions possédant des participations financières l'une chez l'autre, et ayant échangé des administrateurs délégués, chargés de passer les marchés importants. Par ailleurs, les Trésoreries générales adressent au service des Contributions directes les relevés du montant des sommes payées à des fournisseurs ou à des entrepreneurs de travaux publics, dont le but principal est de permettre le calcul du droit fixe des patentes de chacune de ces professions, mais qui accessoirement fournissent un moyen de contrôle efficace de leurs recettes. Il en est de même des relevés des bulletins d'expédition de marchandises en grande et en petite vitesse effectués dans les gares. Ils permettent de vérifier que la sortie de la marchandise a bien été comptabilisée.

En second lieu, une des sources les plus importantes de recoupements consiste dans les relevés des intérêts de

dettes contractées ou arrérages de rentes payés à titre obligatoire, dont les contribuables demandent la déduction de leur revenu global, lors de leur déclaration annuelle (§ V de la formule de déclaration modèle B).

Le contrôleur qui reçoit la déclaration fait de ces indications deux relevés tous deux au nom du créancier, et qui sont envoyés : le premier au contrôleur du domicile du crédi-rentier, le second au receveur de l'Enregistrement (Circulaire n° 1437), afin que celui-ci puisse contrôler le payement de l'impôt sur le revenu des créances et intérêts de comptes courants ; ce dernier n'est d'ailleurs pas rédigé en cas de pension ou de rente viagère servie à titre obligatoire.

Toutes ces recherches, tous ces moyens d'investigation n'impliquent aucun rapport direct avec les contribuables, il en est d'autres qui, ne nécessitant aucune relation, ne donnant lieu à aucun point de contact avec le contribuable surveillé ou à contrôler, intéressent cependant d'autres personnes, de par les obligations légales qui leur incombent. Mais ces personnes peuvent être ou non des « contribuables » vis-à-vis du fisc, qui ne considère nullement cette dernière qualité, mais seulement la nature de leurs rapports avec les redevables visés. Pour cette raison, ces moyens de contrôle ont été classés dans ce deuxième chapitre, ils formeront la matière de ses deux derniers paragraphes.

§ VI. — *Le contrôle post mortem.*

Le rapporteur de la Commission des Finances du Sénat en 1914, M. Aimond, s'exprimait ainsi lors de la discussion de la loi du 15 juillet 1914 (1) :

« Un spirituel député écrivait l'autre jour : « C'est « très simple, appliquons aux possesseurs de la fortune « le régime de la double boucle. La double boucle c'est, « du vivant du contribuable, prendre des mesures fiscales

(1) *J. off.*, Sénat, Débats, 1914, p. 115.

« sérieuses pour contrôler son revenu, c'est à sa mort « prendre encore d'autres mesures pour rechercher les « évasions qui, malgré la législation, ont pu se produire « de son vivant.

« La double boucle est appliquée en Prusse, en Suisse ; « dans un canton, quand un contribuable meurt, l'Etat « vient mettre les scellés. En France on a essayé de sup- « primer la saisine dans deux propositions budgétaires ».

Ce contrôle au décès du contribuable ne peut se faire qu'au vu de la déclaration de succession souscrite par les héritiers ou les légataires universels. Cette déclaration est faite sous la foi du serment, avec comme sanction, contrairement à ce qui se passe pour l'impôt général, les peines du faux serment (1).

Nous ne pouvons ici indiquer tout ce que contient une déclaration de succession, ni les droits de contrôle appartenant à l'administration de l'Enregistrement pour en assurer la vérification, nous indiquerons par ailleurs dans le chapitre suivant le crédit qu'il faut accorder à ce moyen de contrôle. Il y a lieu de remarquer, cependant, que les auteurs les plus considérables ont attaché une extrême importance à ce contrôle *post mortem* : « La prin- « cipale garantie du fisc, écrit M. Allix (2), réside dans le « contrôle des successions. Si le contrôle est efficace, les « valeurs que le contribuable a dissimulées pendant sa « vie seront découvertes à sa mort, et, d'autre part, la « nature et l'importance des héritages recueillis fourni- « ront de précieuses indications sur la fortune des héri- « tiers. C'est dans l'impôt sur les successions que se trouve « le mécanisme de l'impôt sur le revenu ».

Nous ne croyons pas à la vertu, à l'efficacité d'un pareil contrôle. Celui-ci occupe, certes, une place importante parmi les moyens de recherche donnés au fisc, mais ce n'est pas un moyen aussi décisif. Il ne permet en effet que le contrôle des déclarations du revenu des valeurs et capitaux mobiliers, il ne peut rien indiquer pour celui

(1) Loi du 18 avril 1918, art. 8.
(2) Allix, *op. cit.*, p. 679.

de la cédule des bénéfices commerciaux, pièce essentielle de notre système actuel, comme pour celui des bénéfices non commerciaux où la fraude sévit avec tant de force.

Quand on songe à l'étendue considérable de l'évasion fiscale en matière de droits de succession et l'impossibilité où on s'est trouvé de la réprimer, malgré les droits d'investigation aussi larges que ceux possédés par l'Enregistrement, malgré l'arsenal des lois pénales dont on a également armé l'Administration, on peut rester sceptique sur le rôle que l'on veut faire jouer « au contrôle du revenu par le capital, et du capital par le revenu ».

M. Castagnez (1) fait remarquer très justement, dans son chapitre réservé au principe de la fusion, « l'assimilation de la déclaration de la succession et de la déclaration de revenu », ainsi que les dissemblances profondes qui séparent ces deux sortes de déclarations.

L'Administration bénéficie d'un délai de reprise spécial pour les redressements découverts au moyen des déclarations de succession. Le régime de droit commun pour les impôts sur le revenu prévoit (art. 97 des lois codifiées) que les insuffisances peuvent être réparées soit dans l'année même, soit au cours des cinq années suivantes (2). L'article 11 du décret du 17 janvier 1917 (ou art. 9 du décret du 30 décembre 1926) dispose que :

« Lorsque, à la suite de l'ouverture de la succession d'un « contribuable, il a été constaté que ce contribuable a « été omis à tort ou insuffisamment imposé aux rôles de « l'année de son décès, ou de l'une des cinq années anté- « rieures, il sera procédé au recouvrement des impôts « non perçus, majorés comme il est dit à l'article 95 des « lois codifiées, au moyen de rôles qui peuvent être mis « en recouvrement jusqu'à la fin de la deuxième année « suivant celle de la déclaration de la succession, ou, si

(1) *La fusion des Contributions directes et de l'Enregistrement* (*op. cit.*, p. 91 et suivantes).

(2) Ainsi au cours de l'exercice 1928 le délai de reprise s'étend jusqu'aux insuffisances constatées dans les revenus de l'année 1922 (impôt établi au titre de l'année 1923).

« aucune déclaration n'a été faite, celle du payement « par les héritiers des droits de mutation après décès, « sans préjudice du délai général de répétition prévu à « l'article 97 des lois codifiées » (1).

§ VII. — *Renseignements à fournir par certaines personnes au sujet de tiers.*

Plusieurs dispositions légales, pour faciliter l'assiette de certains impôts cédulaires, ont imposé à quelques contribuables des obligations spéciales, en général, des déclarations à souscrire, concernant des tiers et à raison des relations qu'ils peuvent avoir avec eux.

A. *Impôt des bénéfices agricoles.* — La loi du 31 juillet 1917 ne prévoyait aucun renseignement à fournir par les exploitants ou par les propriétaires, pour l'assiette de l'impôt. Les renseignements nécessaires devaient être recueillis par le contrôleur, soit au moyen des documents qu'il détenait (extraits de baux, état de répartition de la contribution mobilière, liste des éléments imposables à la taxe des prestations), soit au moyen des documents cadastraux, soit d'après les renseignements fournis par le maire et les répartiteurs. Les omissions étaient nombreuses, et les impositions trop souvent établies sur des bases erronées. La première réforme fut apportée par la loi du 22 mars 1924, modifiant l'article 19 de la loi du 31 juillet 1917, et imposant aux propriétaires de domaines affermés ou exploités par métayage une déclaration, en cas de modification dans les baux en cours. Modifiant l'article 5 de la loi du 22 mars 1924, l'article 3 de la loi du 13 juillet 1925 a instauré en cette matière le régime actuel (art. 34 L. C.). Cependant, ses dispositions relatives aux déclarations à produire par les exploitants, lorsque le revenu

(1) Ainsi au cours de l'exercice 1928, des rôles émis au titre de l'année 1921 (revenus de 1920) pourront réparer les insuffisances du revenu constatées chez un contribuable décédé en 1926 et dont la déclaration de succession a été faite la même année.

cadastral des terres exploitées par eux était supérieur à 2.500 francs, ont été abrogées par la loi du 3 août 1926, et les exploitants n'ont de déclaration à faire que dans le cas où ils désirent bénéficier du coefficient réduit, pour les terres cultivées en blé (art. 35 L. C.).

En définitive, le système de déclarations prévu par l'article 34 des lois codifiées comporte à partir de 1927 les obligations suivantes pour les propriétaires qui n'exploitent pas directement leurs terres.

La déclaration doit comporter la désignation de l'exploitation (1), et l'indication des noms et prénoms du fermier ou du métayer entrant et la date de son entrée. Dans le cas de marchés de terre, elle doit de plus indiquer le montant du revenu cadastral des parcelles louées, et dans le cas de métayage la proportion convenue pour le partage des fruits.

La déclaration doit être enfin souscrite à chaque renouvellement ou modification de bail, et dans les trois mois à compter de la date prévue pour le renouvellement ou la modification (2).

A titre de sanction, en cas de non déclaration, l'imposition est établie au nom du propriétaire. Les instructions administratives (3) se sont attachées, par ailleurs, à prescrire que cette sanction ne soit appliquée que si, volontairement, le propriétaire a refusé de se conformer à la loi. Ainsi les propriétaires doivent-ils être auparavant avertis des obligations légales qui leur incombent, et leurs déclarations doivent être acceptées quand elles sont produites spontanément hors des délais légaux, ou contiennent des omissions.

Ces dispositions sont malheureusement peu connues, et il est presque toujours nécessaire, chaque fois que le

(1) Et non pas de la contenance et du revenu cadastral des parcelles classées par nature de culture, comme l'exigeait l'article 5 de la loi du 22 mars 1924.

(2) L'article 5 de la loi du 22 mars 1924 indiquait comme délai celui prévu pour l'enregistrement des baux.

(3) Circulaire n° 1420.

contrôleur a connaissance de modifications survenues dans les baux, de mettre en demeure le propriétaire de souscrire sa déclaration. La sanction est presque toujours inefficace, puisqu'elle suppose la connaissance du changement survenu et une mise en demeure restée sans effet.

B. *Impôt sur les traitements et salaires.* — Le seul mode possible d'assiette de cette cédule ne peut être que la déclaration par l'employeur du salaire versé aux personnes employées par lui. Cette obligation avait soulevé, à l'origine, lors de la discussion de la loi du 15 juillet 1914, d'assez grandes frayeurs chez les adversaires de l'impôt sur le revenu. A la tribune du Sénat, M. Touron (1) s'exprimait ainsi : « Arrivons à la cédule des salaires. Là c'est « bien pis. Non seulement on n'impose pas la déclaration « à l'intéressé, mais pour connaître le revenu du salaire « de l'employé on s'adresse à son patron et on lui demande « — je ne veux pas employer d'expressions trop dures — « on lui demande, disons-nous, de révéler les salaires « et les traitements qu'il paye à tous ses employés. Ceux-« ci seront-ils enchantés que le patron soit chargé de « déclarer ce qu'ils gagnent et de permettre au fisc de s'im-« miscer dans les secrets de leur modeste foyer ? »

Le rapporteur de la Commission des Finances du Sénat (2) était encore plus pessimiste en déclarant que c'était « transporter la guerre civile dans les chantiers et les maisons de commerce ».

L'article 26 de la loi du 31 juillet 1917 n'a pas heureusement eu d'aussi tristes conséquences ; il définit ainsi les obligations incombant aux employeurs :

« Tous particuliers et toutes sociétés occupant des em-« ployés, commis, ouvriers ou auxiliaires, moyennant « traitement, salaire ou rétribution, sont tenus de remettre « dans le courant du mois de janvier de chaque année, « au contrôleur des contributions directes, un état indi-« quant :

(1) *J. off.*, Sénat, Débats, p. 139, séance du 12 février 1914.
(2) M. Aimond, *J. off.*, Sénat, Débats, p. 224, séance du 25 février 1914.

« 1° Les noms et adresses des personnes qu'ils ont oc-
« cupées au cours de l'année précédente.

« 2° Le montant des traitements, salaires et rétributions
« payés à chacune d'elles pendant la dite année.

« 3° La période à laquelle s'appliquent ces payements
« lorsqu'elle est inférieure à une année (1), mais supérieure
« à trente jours consécutifs ».

Ces déclarations ne devaient être fournies : 1° qu'en ce qui concerne les personnes dont le traitement ramené à l'année excédait le minimum imposable ; 2° que pour les rémunérations frappées par l'impôt sur les traitements et salaires.

L'article 6 de la loi du 13 juillet 1925 (2) a modifié de la façon suivante ce double point de vue :

1° La déclaration devient obligatoire pour toutes les rétributions, quel que soit leur montant ramené à l'année, versées à des personnes remplissant des fonctions susceptibles d'être exercées simultanément auprès de plusieurs entreprises, dont la loi a donné d'ailleurs une énumération non limitative : « les fonctions d'administrateur,
« membre ou secrétaire de comité ou conseil de direction,
« de gestion ou de surveillance qu'elle qu'en soit la déno-
« mination, commissaires des comptes, trésoriers, etc...,
« et même dans le cas où ces rémunérations sont passibles
« de la taxe d'enregistrement sur le revenu des valeurs
« mobilières ». Ces dernières rémunérations sont en général les tantièmes versés aux administrateurs, et qui, suivant leur nature, sont passibles, soit de l'impôt sur les traitements, soit de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers, mais dans ce dernier cas les sociétés sont invitées à déclarer séparément ces tantièmes, afin d'éviter un double emploi dans la perception de l'impôt cédulaire.

Par ailleurs, l'obligation n'incombant d'après la loi qu'aux chefs d'entreprises ne peut être exigée des parti-

(1) Ce qui ne veut pas dire qu'il n'y ait pas de déclaration à faire pour les personnes nommées pour plusieurs années (administrateurs de sociétés, par exemple). Arrêt du Conseil d'Etat, *R. O.*, 4763.

(2) Articles 49 et 50 des lois codifiées.

culiers pour les personnes qui apportent un concours intermittent à leur service domestique et privé.

2° L'article 6 (deuxième alinéa) de la loi du 13 juillet 1925 a encore étendu l'obligation de la déclaration aux sommes versées à titre de « commissions, courtages ou « autres rémunérations, par les chefs d'entreprise, à l'occasion de l'exercice de leur profession, à des courtiers, « commissionnaires ou autres intermédiaires de commerce, « n'ayant pas la qualité de salariés, ainsi que le montant « des honoraires, vacations ou autres rémunérations susceptibles de rentrer en compte pour l'établissement de « l'impôt des professions non commerciales et dont le « montant total brut au cours de l'année aura atteint, pour « une même personne, la somme de mille francs, quelles « que soient d'ailleurs les localités où sont domiciliés le « déclarant et le contribuable ».

Ces rémunérations devant être uniquement celles « versées à l'occasion de l'exercice de la profession » seront finalement celles qui doivent figurer dans la comptabilité de l'exploitation, ainsi : les honoraires versés à un avocat pour un procès commercial, ceux versés à un docteur pour le service médical de l'usine.

Ces renseignements fournissent des éléments intéressants de vérification du bénéfice brut des bénéficiaires, qui est le point délicat du contrôle des revenus des professions non commerciales.

C. *Les renseignements à fournir par les débiteurs de pensions et rentes viagères* (art. 50 des L. C.). — « Dans le « courant du mois janvier, tous les particuliers et toutes « sociétés ou associations payant des pensions ou rentes « viagères sont tenus, dans les conditions prévues à l'article 149, de fournir les indications relatives aux titulaires « de ces pensions ou de ces rentes, lorsqu'elles dépassent « 1.250 francs ».

Ces déclarations doivent être adressées au contrôleur du lieu où les pensions ou rentes sont payables, ou encore au contrôleur du domicile du débi-rentier.

CHAPITRE III

Les recherches mettant directement en cause le contribuable.

Les recherches et investigations énumérées dans le chapitre précédent ont pour but de fournir au contrôleur des éléments d'appréciation du revenu global ou des revenus cédulaires, et de constituer le dossier des contribuables, sans que ceux-ci aient été mis en cause ; de ce fait, elles n'impliquent pour eux aucune gêne, aucune vexation. Elles permettent au contrôleur de ne s'adresser au redevable visé que lorsqu'il a déjà à sa disposition des bases précises sur lesquelles il pourra fonder ses discussions ou ses propositions. Le point névralgique de toute procédure de rehaussement ou de vérification est le moment où le fisc s'adresse directement au contribuable. Et alors, évidemment, commenceront ces investigations, dont la crainte jusqu'en 1914 et même 1917 a fait avorter tous les projets d'impôts sur le revenu.

Elles sont, certes, quelquefois irritantes, vexatoires, pour les assujettis, peuvent lui paraître outrancièrement indiscrètes, elles n'ont cependant pas atteint en France le degré d'inquisition qu'elles connaissent en certains pays, l'Angleterre, l'Allemagne, les Etats-Unis par exemple. Les dernières lois fiscales, celles des 4 avril et 3 août 1926, ont accru les garanties données à certains contribuables.

Nous montrerons, en premier lieu, comment ont été combinées ces deux sortes de contrôle : celui plus précis et plus rigoureux résultant des éléments comptables, celui, accessoire seulement, qui repose sur les signes extérieurs de richesse. Ces deux procédés ne doivent pas

s'exclure, ainsi que le voulaient les adversaires de l'impôt sur le revenu, mais se compléter mutuellement.

En dernier lieu, nous indiquerons quels sont les droits du fisc contre le contribuable mis en cause, et leur étendue exacte.

§ I. — *Les comptabilités.*

1° *Les bénéfices du commerce et de l'industrie.* — a) *Historique.* — Avant la loi du 15 juillet 1914, ceux-ci étaient frappés par la contribution des patentes, qui avait cherché, au moyen d'un tarif touffu et complexe, fondé sur les signes extérieurs, à déterminer l'importance présumée des bénéfices réalisés. Le bénéfice commercial réel semblait en effet impossible à connaître exactement. Un sénateur (1) citait, lors de la discussion de la loi du 15 juillet 1914, le mot de Turgot : « On ne sait pas ce que c'est que le bénéfice de l'industriel ; c'est comme la soupe du cordonnier, elle n'est à lui que quand elle est mangée ».

Le rapport très étudié de M. Renoult de 1907 (2) rappelle l'obligation dans laquelle se trouva la Commission de législation fiscale, après de longues discussions, d'abandonner le système de la déclaration contrôlée, qui conduisait à la détermination du revenu vrai, pour celui de la taxation d'après la « productivité normale ». Les Chambres de commerce de France continuèrent par la voix de leurs présidents à protester contre les procédés d'évaluation prévus et pourtant assez bénins (3). A l'étranger, cependant, la déclaration contrôlée était déjà presque partout la norme. En Angleterre, la taxation était faite sur la déclaration des redevables, vérifiée par des asseurs. En Italie, les déclarations reçues étaient revisées par l'agent des contributions, disposant également de pouvoirs assez étendus.

(1) *J. off.*, Sénat, Débats, 1914, p. 173, séance du 17 février 1914.
(2) *J. off.*, Chambre, Documents, 1907, annexe 1053, p. 531 et suivantes.
(3) Enquêtes sur le nombre d'ouvriers, des moteurs, des machines, l'importance des locaux d'exploitation.

De même, dans certains cantons suisses, en Prusse, dans les Pays-Bas, au Danemark, etc... La Commission des Finances du Sénat s'opposait encore en 1914 au système de la déclaration contrôlée et essayait de résoudre ce « problème (1) insoluble qui consiste à trouver un impôt « proprotionnel aux revenus commerciaux sans avoir « l'indiscrétion vexatoire et inquisitoriale de chercher le « chiffre des revenus commerciaux auxquels on voulait le « proportionner ». Enfin la loi du 31 juillet 1917 instituant la cédule des bénéfices commerciaux admettait comme base de l'impôt le revenu réel.

Elle prévoyait deux sortes de contribuables :

A. Les premiers, imposés d'après les résultats de leur comptabilité, comprenaient (art. 4 *ibid.*) : les sociétés dont les bilans sont obligatoirement communiqués à l'administration de l'Enregistrement (sociétés de capitaux), les personnes imposées à la contribution des bénéfices de guerre pour les mêmes exercices, d'après leur bénéfice réel, et enfin les contribuables ayant remis au contrôleur un résumé de leur compte de profits et pertes de l'année précédente et prenant l'engagement de fournir toutes les justifications nécessaires.

Afin de pouvoir contrôler les revenus nets devant servir de base à l'impôt, le contrôleur a, en vertu de l'article 5 de la loi, le droit : « de demander aux intéressés tous « les renseignements dont il a besoin. Il entend les intéressés dont l'audition lui paraît utile ou qui demandent à « fournir des explications orales ».

Le libellé de l'article, commenté par les rapports parlementaires, donnait au contrôleur les droits d'investigation nécessaires pour « fixer le bénéfice imposable en connaissance de cause, et par conséquent, celui de consulter tous les documents comptables » (2). Il est à remarquer que toutes les sociétés visées à l'article 4 n'avaient à prendre l'initiative d'aucune déclaration.

(1) Camille Pelletan, *J. off.*, Sénat, Débats, p. 87, séance du 3 février 1914.

(2) Instruction ministérielle du 30 mars 1918, article 29.

Cette catégorie de redevables était tenue de présenter tous leurs éléments comptables servant à déterminer tant le bénéfice brut que le bénéfice net, dès qu'ils en étaient requis par le contrôleur.

B. Les autres contribuables, ceux n'ayant pas profité de la faculté d'option qui leur était laissée par l'article 4, étaient imposés d'après leur chiffre d'affaires au moyen d'un coefficient (art. 6 à 10). Les intéressés n'avaient à produire aucune déclaration de bénéfice réel, mais ils devaient, après mise en demeure (art. 9), faire connaître par écrit « le montant de leur chiffre d'affaires pendant l'année précédente et fournir à cet égard toutes les justifications nécessaires ». Ces justifications étaient destinées à permettre au contrôleur de choisir, en toute connaissance de cause, le coefficient qu'il devait appliquer, et pris ordinairement dans les limites des maxima et minima fixés par la Commission prévue aux articles 6 et 8. Ce mode de procéder devait avoir pour directive constante l'approximation aussi exacte que possible des bénéfices effectivement réalisés. La Commission avait d'ailleurs inséré en tête de son rapport les considérations suivantes (1): « Mais si le législateur a admis que certains contribuables pourraient être ainsi dispensés de la communication intégrale de leur comptabilité, il n'a pas entendu modifier pour cela le principe général placé en tête de la loi et applicable quel que soit le mode adopté pour la détermination du bénéfice imposable. Dans tous les cas, l'impôt doit être établi sur les bénéfices réalisés l'année antérieure ».

Les droits d'investigation donnés au fisc ne permettaient guère d'arriver à ce but ; en vertu de l'article 9 le contrôleur pouvait demander communication des livres et documents comptables, mais seulement de ceux indispensables à la détermination du chiffre d'affaires, sans que les contribuables fussent tenus de donner aucun éclaircissement touchant leur bénéfice net (2). Il était dès lors

(1) Rapport inséré au *J. off.* du 18 mars 1918, p. 2463.
(2) Instruction ministérielle du 30 mars 1918, article 32.

impossible de savoir le rapport du bénéfice réel au chiffre d'affaires, et c'était forcer le contrôleur à faire application le plus souvent du coefficient maximum.

De plus, ce système pouvait présenter pour le Trésor un inconvénient résultant de l'insuffisance des pouvoirs d'investigation du fisc en matière de comptabilités. Supposons en effet, qu'un fabricant de meubles ait, au cours de l'année 1919, réalisé un chiffre d'affaires de 2 millions et un bénéfice net de 250.000 francs. Le coefficient maximum étant de 9 %, si l'industriel ne produit aucune déclaration il ne peut être imposé au plus que sur : 2.000.000 × 9 % = 180.000 francs. L'article 10 de la loi du 31 juillet 1917 donne bien au contrôleur le droit de choisir un coefficient supérieur au coefficient maximum, mais à charge par lui d'apporter les justifications nécessaires, ce qui lui sera impossible puisqu'il ne pourra vérifier que les documents comptables du compte d'exploitation.

L'article 32 de la loi du 31 juillet 1920, que nous analyserons plus loin, a étendu le droit d'investigation du contrôleur à tous les documents nécessaires à la détermination du bénéfice imposable, et a permis ainsi de réclamer la communication de toutes les pièces de la comptabilité.

L'article 3 de la loi du 25 juin 1920 modifia l'article 9 de la loi du 31 juillet 1917 en établissant, pour les commerçants ayant réalisé, durant l'année antérieure à celle de l'imposition, un chiffre d'affaires supérieur à 50.000 francs, l'obligation de déclarer celui-ci. Des adoucissements furent ensuite apportés par les articles 5 de la loi du 30 juin 1923 et 1er de la loi du 16 avril 1924 en faveur du petit commerce et de la petite industrie, et qui subsistèrent jusqu'au régime actuel. Ils dispensaient de toute justification ou déclaration les contribuables admis au forfait pour l'application de l'impôt sur le chiffre d'affaires ; leur imposition était établie obligatoirement par l'application d'un coefficient unique au montant du forfait (1).

(1) Ce forfait ne pouvait excéder un chiffre d'affaires de 200.000 francs pour les redevables dont le commerce principal est de vendre des marchandises, denrées, fournitures et objets à emporter ou à

b) *Le régime actuel.* — Il est dominé par les articles 32 de la loi du 31 juillet 1920 et 9 de la loi du 4 avril 1926 (art. 4 à 12 des L. C.).

1° L'article 32 de la loi du 31 juillet 1920, d'après ses termes mêmes, a pour objet de « permettre le contrôle des déclarations d'impôt et la recherche des omissions ou des fraudes qui auraient pu être commises dans le délai de la prescription ».

A cet effet, tout commerçant faisant un chiffre d'affaires supérieur à 50.000 francs par an est tenu de représenter, à toute réquisition des agents du Trésor ayant au moins le grade de contrôleur ou d'inspecteur adjoint, les livres dont la tenue est prescrite par le titre II du Code de commerce, ainsi que tous livres et documents annexes, pièces de recettes et de dépenses.

Par ailleurs, l'article 5 de la loi du 16 avril 1924 a dispensé des obligations prévues à l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920 les commerçants et industriels bénéficiant du forfait pour le payement de l'impôt sur le chiffre d'affaires.

Finalement restent soumis au droit de communication les commerçants dont le chiffre d'affaires dépasse 50.000 fr. et qui ne sont pas placés sous le régime du forfait (sous réserve de la controverse exposée p. 119).

Le droit d'investigation donné par l'article 32 s'étend à toutes les pièces comptables (1), et au minimum aux livres dont la tenue est prescrite par le titre II du Code de commerce, c'est-à-dire (art. 8 du Code) le livre journal, le livre des inventaires et le copie de lettres, tous documents visés et paraphés au préalable. Il est singulier de

consommer sur place ou de fournir le logement, et de 40.000 s'il s'agit d'autres redevables (art. 5, loi du 16 avril 1924).

(1) Certains contribuables ont d'ailleurs prétendu, en jouant sur les mots, « pour le contrôle des déclarations », ne mettre à la disposition du contrôleur, lorsqu'ils étaient imposés d'après le chiffre d'affaires déclaré par eux, que les documents le laissant apparaître.

Le libellé des motifs « pour le contrôle des déclarations » « et la recherche des omissions ou des fraudes », ainsi que l'historique de l'article 32 ne permettent cependant aucun doute sur ce point.

constater combien cette disposition est tombée en désuétude, la grande majorité des commerçants moyens n'a aucun livre d'inventaires, de copies de lettres, et les rares livres dont ils disposent n'ont jamais été soumis à la formalité de la cote et du visa (1).

2° L'article 9 de la loi du 4 avril 1926 a apporté des modifications profondes dans l'assiette de la cédule des bénéfices commerciaux et sensiblement diminué sur certains points les pouvoirs du contrôleur.

Le premier principe posé est celui de l'imposition sur le bénéfice net effectivement réalisé, pour tous les contribuables sans exception (art. 4, L. C.). Le deuxième est l'extension de l'obligation de déclarer ce bénéfice à tous les redevables, qu'ils soient ou non soumis au forfait, et quelle que soit la quotité de leur chiffre d'affaires (art. 8 L. C.). Cette déclaration devra être accompagnée d'un extrait du compte de profits et pertes ou d'un état des bénéfices, pour tous les contribuables ayant réalisé un bénéfice excédant 50.000 francs et pour les sociétés soumises au droit de communication de l'Enregistrement (2). Ces personnes sont ainsi contraintes d'avoir une comptabilité régulière destinée à justifier la sincérité de leur déclaration, obligation qui ne pouvait être étendue à tous les petits et moyens commerçants, qui ne sauraient tenir de documents comptables.

L'article 11 des lois codifiées dispose que le contrôleur vérifie les déclarations, et peut les rectifier. Mais il doit alors faire connaître au contribuable la rectification proposée et lui en indiquer les motifs. L'intéressé peut soit accepter, et dans ce cas, l'imposition est établie d'après

(1) Les prescriptions du Code de commerce sur la tenue des livres de commerce sont d'un tel anachronisme avec les conditions actuelles de comptabilisation des coopératives commerciales, que leur violation en est devenue normale. M. Catalan (*op. cit.*) fait observer que les rédacteurs du Code adoptèrent en cette matière sans modifications importantes l'ordonnance de 1663, publiée sous Louis XIV sur l'initiative de Colbert.

(2) C'est-à-dire les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions, les sociétés à responsabilité limitée.

la déclaration rectifiée, soit refuser. Dans ce dernier cas, si le désaccord persiste, le différend peut être soumis à une Commission, dont la composition est déterminée à l'article 12 des lois codifiées, et qui donnera un avis destiné à mettre, en cas de réclamation devant la juridiction contentieuse, le fardeau de la preuve à la charge soit du contribuable, soit de l'administration, si une de ces parties ne se rallie pas à l'avis qu'elle a exprimé. Cette procédure ne s'applique pas aux contribuables visés à l'article 10 des lois codifiées et devant posséder une comptabilité, la discussion ne pouvant porter ici que sur des données comptables, c'est-à-dire des faits précis, et la vérification étant effectuée par l'examen des livres tenus.

Ce système actuel a, à la fois, restreint et étendu les droits du fisc, sans que les avantages en résultant aient pu en compenser les inconvénients. Les droits ont été étendus en ce sens que, sous le régime ancien, toute comptabilité bénéficiait d'une sorte de présomption d'exactitude, même si le bénéfice qui en ressortait était invraisemblable (1), or tous les commerçants détaillants possédant une comptabilité pouvaient à leur aise omettre l'inscription d'un assez grand nombre de ventes, sans qu'il fût possible de découvrir la fraude. Les ventes au comptant sont en effet inscrites au fur et à mesure sur un livre de caisse, mais ce sont des écritures en quelque sorte unilatérales, impossibles à contrôler par l'examen d'autres comptes. De même, chez certains commerçants, bouchers et charcutiers, par exemple, le compte achats n'est lui-même susceptible d'aucun contrôle par suite de l'absence de factures. Les dispositions actuelles permettent de rejeter une telle comptabilité, même tenue régulièrement en la forme, et faisant apparaître un bénéfice net trop minime (2).

(1) *J. off.*, Sénat, Documents, 1926, p. 89, annexe 84, rapport de la Commission des Finances du Sénat, M. Chéron, rapporteur.

(2) Le régime ancien avait provoqué, chez beaucoup de commerçants moyens et de petits industriels, une véritable éclosion de comptabilités suspectes laissant apparaître des résultats dérisoires. Du livre de M. Catalan : *Les livres de commerce et la réforme fiscale*, nous extrayons le passage suivant :

« et l'on vit des comptabilités claires avant le vote de ces lois

Par ailleurs, la crainte d'une discussion avec le contrôleur devant une Commission composée de commerçants et d'industriels peut inciter les contribuables à accepter les propositions du contrôleur ou à accroître la sincérité de leurs déclarations.

Par contre, le système actuel offre sur d'autres points de graves inconvénients. Il divise les commerçants en deux catégories, ceux qui déclarent moins de 50.000 francs de bénéfices et ceux qui en déclarent plus, ces derniers ayant seuls l'obligation de tenir une comptabilité. Cette disposition est fâcheuse, car elle fait dépendre presque uniquement de la sincérité du contribuable l'obligation de tenir ou non une comptabilité. Le bénéfice commercial n'est pas quelque chose d'aussi net, d'aussi évident que le chiffre d'affaires. Pour connaître ce dernier un livre journal, des copies de lettres, de factures, un grand livre des clients, même sommaire, suffisent. Il n'en est pas ainsi du bénéfice net. M. Vincent Auriol (1), lors de la discussion de la loi du 4 avril 1926,proposait avec raison de remplacer dans l'article 10 des lois codifiées (art. 9 de la loi du 4 avril 1926) les mots « 50.000 fr. de revenus » par « 300.000 fr. « de chiffre d'affaires ». « Tous ceux, disait-il, qui sont « au courant des difficultés pratiques vous diront qu'il est « beaucoup plus facile de contrôler un chiffre d'affaires que « d'établir un chiffre forfaitaire de bénéfices. Le calcul « du bénéfice suppose un forfait déjà difficile à évaluer, « forfait basé d'ailleurs sur le chiffre d'affaires.

« Vous allez avoir avec les commerçants des difficultés « sans nombre, qui porteront à la fois sur le chiffre d'af- « faires et sur le coefficient à appliquer pour le calcul du « bénéfice, car vous serez obligés pour ce calcul de prendre « pour base le chiffre d'affaires.

devenir aussitôt après insondables. Certes, la fraude est encore isolée, inorganique : beaucoup d'honnêtes gens se refusent à y recourir, d'autres en ignorent les finesses, mais le germe de la contagion est virulent : des hommes d'affaires véreux, sans professions bien définies, font miroiter aux yeux des assujettis aux nouveaux impôts les mirifiques résultats de leur science de la falsification ».

(1) *J. off.*, Chambre, Débats, séance du 6 février 1926.

« Vous revenez donc, M. le Ministre, au texte de la Com-
« mission, mais vous le compliquez d'un calcul de coeffi-
« cient ou d'une appréciation par le « soviet » que vous
« aviez tant raillé et dont vous nous proposez la consti-
« tution : la commission des pairs ».

D'autre part, imaginons un contribuable se plaçant dans la catégorie limite de 45.001 à 50.000 francs de bénéfices, il a une comptabilité régulière faisant apparaître un bénéfice supérieur à 50.000 francs, le contrôleur se basant sur l'importance de son chiffre d'affaires ou sur des éléments de contrôle extérieur (1), n'accepte pas sa déclaration et veut la vérifier. Quels sont exactement ses droits ? L'intéressé ayant déclaré un bénéfice inférieur à 50.000 francs n'est pas tenu en principe de fournir des justifications à l'appui de sa déclaration. Sans doute l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920 permet au contrôleur de demander communication au commerçant de ses livres comptables, et celui- ci aura l'obligation de produire sa comptabilité.

Mais d'un côté, il pourra très bien ne produire qu'une partie de ses livres, ceux énumérés par l'article 8 du Code de commerce, et soutenir qu'il n'en a pas d'autres. Mais surtout, il pourra, devant la Commission ou même au contrôleur, exciper des rapports et débats parlementaires relatifs à la loi du 4 avril 1926, qui établissent tous que les commerçants réalisant un bénéfice inférieur à 50.000 fr. peuvent ne pas tenir de comptabilité et, par conséquent, dénient aux agents de l'administration le droit d'en exiger la production. Les deux extraits suivants sont suffisamment démonstratifs :

« Comment le commerçant, disait M. René Lafarge (2),
« pourra-t-il justifier devant la Commission que son béné-
« fice net est de 20.000, 30.000, 40.000 francs ? Vous
« dites qu'il fera cette justification par les moyens dont

(1) Signes apparents de prospérité de l'entreprise, effectif et salaires du personnel employé, conditions normales d'exercice, etc.

(2) *J. off.*, Chambre, Débats, p. 372, séance du 6 février 1926.

« il dispose. Soit ! Il est donc bien entendu qu'il pourra « le faire sans avoir l'obligation de produire une compta- « bilité ».

Le rapporteur de la Commission des Finances de la Chambre, M. Lamoureux (1), ajoutait également :

« Il n'est nullement dans l'intention de l'administra- « tion, ni de la Commission des Finances, ce qui serait « déloyal, d'amener le petit commerçant, par un moyen « détourné, à tenir une comptabilité ».

Ce moyen détourné est cependant prévu par les instructions administratives, c'est l'application de l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920.

La question qui se pose est donc la suivante : l'article 9 de la loi du 4 avril 1926 a-t-il implicitement abrogé le droit général de communication prévu par l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920, pour tous les assujettis à la cédule des bénéfices commerciaux déclarant un bénéfice inférieur à 50.000 francs ? Certains auteurs l'affirment très nettement ; ainsi M. Allix (2) écrit que dans ce cas « le contrôleur ne peut exiger la production d'aucun document comptable et d'aucune pièce justificative. Il en est réduit à ses éléments personnels d'évaluation ».

Pourtant, si l'on se base sur l'interprétation stricte des termes de la loi, il ne fait aucun doute pour nous que la théorie administrative sur le maintien de l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920 ne soit exacte. Cette interprétation est peut-être contraire aux intentions du législateur, mais en tout cas conforme au principe de droit qui veut qu'une loi ne puisse être implicitement abrogée par une autre, lorsque ces deux dispositions ne sont pas antinomiques dans la lettre.

2° *Bénéfices des professions non commerciales.* — Jusqu'en 1926 aucun droit d'investigation n'était dévolu au contrôleur. Les articles 33 et 35 de la loi du 31 juillet 1917 permettaient aux contribuables de n'indiquer que le montant de leur bénéfice net dans leur déclaration.

(1) *J. off.*, Chambre, Débats, p. 367, séance du 6 février 1926.
(2) Allix, *op. cit.*

Aucune disposition ne les obligeait, d'autre part, à fournir des justifications, alors même qu'ils auraient déjà tenu une comptabilité. Le bénéfice déclaré devait être pris pour base de l'impôt, à moins qu'il ne fût reconnu inexact par le contrôleur. L'Administration devait alors indiquer les motifs de sa rectification et en apporter la preuve devant la juridiction contentieuse. Dans ces conditions, le contrôle des déclarations ne pouvait être assuré d'une façon efficace, et, en l'absence d'éléments certains, l'Administration était le plus souvent obligée d'admettre purement et simplement les chiffres déclarés (1).

Les articles 8 et 9 de la loi du 13 juillet 1925 renforcèrent, une première fois, les moyens de contrôle.

Une première sorte de mesures a été prévue pour les contribuables astreints par les règlements à la tenue d'une comptabilité. Dans son deuxième alinéa, l'article 8 dispose que ces redevables devront présenter leur comptabilité à toute réquisition du contrôleur, à l'appui des énonciations de leur déclaration. Ce sont en général les titulaires de charges et offices : huissiers, greffiers, avoués, notaires, etc... Cependant, les officiers ministériels peuvent refuser la production des documents concernant les dépôts de fonds appartenant aux clients ; l'Administration ne peut exiger d'eux que la comptabilité étude.

En second lieu, l'article 8 prévoit pour tous les autres redevables l'obligation de joindre à la déclaration de leur bénéfice net l'indication du montant de leur bénéfice brut et la liste de leurs frais généraux ou dépenses professionnelles. L'examen du contrôleur porte alors sur ces deux rubriques.

Le bénéfice brut est comparé avec les conditions d'exercice de la profession (l'importance et le genre de la clientèle, le taux habituel des honoraires, la réputation professionnelle, etc...). Les diverses dépenses professionnelles sont, de même, examinées d'une façon identique.

Le contrôleur n'avait, cependant, pour tous ces exa-

(1) *J. off.*, Sénat, Documents, 1925, annexe 140, rapport de la Commission des Finances.

mens, aucun droit de communication vis-à-vis des redevables, et il devait les faire uniquement au moyen des documents détenus par lui. L'article 12 de la loi du 4 avril 1926 a comblé cette lacune. Le contrôleur, dit l'article 12, peut « demander aux intéressés tous les renseignements susceptibles de justifier l'exactitude des chiffres déclarés », c'est-à-dire le montant du bénéfice brut, celui des dépenses professionnelles et celui du bénéfice net.

Ainsi, au cas où le bénéfice brut ne paraîtrait pas correspondre à l'importance de la clientèle, au taux des honoraires, etc..., le contrôleur pourra inviter le contribuable à lui fournir les éclaircissements utiles. Il en sera de même pour le montant de leurs dépenses professionnelles, quand elles sembleront excéder les charges apparentes ou normales de la profession, ou peu en rapport avec la quotité du bénéfice brut déclaré. Il est à remarquer que le texte primitif de l'article 8 de la loi du 13 juillet 1925, déposé par le gouvernement, avait pour objet d'assujettir à la tenue d'une comptabilité tous les contribuables relevant de la cédule des bénéfices non commerciaux. Cette obligation n'a pas été retenue et aurait été le plus souvent inopérante. De plus, de par les obligations qui leur incombent du fait de l'article 12 de la loi du 4 avril, les contribuables sont obligés de tenir un état de leurs dépenses professionnelles. La majorité des fraudes viennent d'ailleurs, beaucoup plus souvent, d'une dissimulation dans l'indication du bénéfice brut, qui échappe à tout contrôle rigoureux, et ne peut être vérifié que par les conditions d'exercice de la profession ; ce qui laisse une grande marge d'incertitude dans l'appréciation de la déclaration.

§ II. — *Les signes extérieurs de la richesse.*

Ce moyen de contrôle pour le situer immédiatement ne peut être qu'un moyen accessoire de vérification, auquel croyons-nous, il ne faudrait pas accorder une vertu ou une efficacité qu'il ne peut avoir. En premier lieu, il n'existe

guère de signes extérieurs de la richesse ; ainsi que l'écrivait M. Jules Roche (*op. cit.*) : « Pour que l'un d'eux fût « exact, il faudrait que les besoins, les goûts, les habitudes, « les conditions volontaires ou forcées du genre de vie « fussent identiques chez tous les contribuables, que les « hommes fussent absolument pareils entre eux dans leur « manière d'être, de penser, de sentir et dans les mani- « festations extérieures de leurs appétits, de leurs ten- « dances, de leurs sentiments ».

Ces signes peuvent cependant présenter une utilité, celle de fournir l'indication d'un minimum de ressources, qu'ils supposent chez le contribuable visé. S'il n'y a pas de signes uniformes de la richesse, il y en a cependant d'assez caractéristiques, tels le loyer d'habitation, les domestiques, les voitures de plaisance, les maisons ou villas de villégiature. Ils peuvent attirer l'attention du contrôleur sur des personnes moins modestes dans leur train de vie que dans leurs manifestations fiscales.

C'est d'ailleurs dans ce sens qu'interprétant les articles 17, 18 et 19 de la loi du 15 juillet 1914, modifiés par l'article 5 de la loi du 30 décembre 1916, et par les articles 9 et suivants du décret du 17 janvier 1917, l'Administration (1) avait prescrit aux contrôleurs, « en s'aidant de tous les signes apparents du degré d'aisance ou de richesse du contribuable (habitation et résidence secondaires, domesticité, équipages, manifestations diverses du train de vie), de faire une appréciation très sérieuse de l'importance globale des ressources de l'intéressé ».

En application de l'article 17, le contrôleur, en cas de discordance sérieuse entre les revenus déclarés et le montant global des ressources ainsi déterminé, pouvait demander aux contribuables les éclaircissements nécessaires et, en cas de refus ou d'explications insuffisantes, procéder par voie de taxation d'office. Ainsi que le faisait remarquer le rapporteur de la Commission des Finances de la

(1) Instruction générale du 30 mars 1918 (art. 195 relatif au cas d'imposition en cas de taxation d'office).

Chambre en 1923 (1) : « Le contrôle des déclarations par l'emploi de l'interprétation des signes extérieurs a été, dès l'origine, organisé par l'Administration ». Il est, comme l'a fait remarquer à la séance du 26 octobre M. Vincent Auriol et comme l'a reconnu dans sa réponse le ministre des Finances (*J. O.* du 27 octobre 1922, p. 2849), « couramment pratiqué dès à présent ».

Ce simple contrôle n'a cependant pas paru suffisant, et on a voulu le renforcer encore et l'employer également pour le contrôle de la cédule des bénéfices non commerciaux.

Deux systèmes peuvent, semble-t-il, être conçus. Le premier consisterait à fixer un chiffre minimum de revenu en fonction des signes extérieurs ; chaque fois que le revenu déclaré par un contribuable serait inférieur au chiffre ainsi établi, la déclaration serait présumée insuffisante, et le fardeau de la preuve incomberait alors au contribuable. Ce système a été exposé dans le projet de la loi de finances de 1925, déposé au nom du gouvernement par M. Clémentel, ministre des Finances. Le projet de l'article disposait que (2) :

« Tout contribuable qui, pour l'établissement de l'impôt « général, déclare un revenu net inférieur au montant de « ses *dépenses ostensibles*, est tenu, s'il en est requis par « le contrôleur, de prouver l'exactitude de sa déclaration. « Il en est de même si le revenu déclaré est inférieur à la « valeur locative de sa ou ses résidences multipliée par « un coefficient calculé conformément au barème suivant ».

Les coefficients prévus par le barème allaient de 4 à 9, et étaient fonction de deux facteurs. Le premier la population municipale totale de la commune du domicile. Le second la valeur locative d'habitation.

Si le contribuable s'était abstenu de répondre, il aurait vu son imposition établie d'office par le contrôleur.

(1) M. Bokanowski, *J. off.*, Chambre, Documents, 1923, p. 533, annexe 5274, rapport supplémentaire au nom de la Commission des Finances sur le budget de 1923.

(2) *J. off.*, Chambre, Documents, 1924, p. 1398.

Un tel système présenterait de graves inconvénients. En premier lieu, les coefficients ne peuvent être choisis que d'une façon tout arbitraire, quels que soient les signes extérieurs auxquels on les applique. D'autre part, en donnant une telle force de présomption au chiffre ainsi obtenu, il fait d'un moyen de contrôle accessoire un élément principal d'imposition et marquerait pour les impôts sur les revenus un recul en arrière vers les vieux systèmes indiciaires et forfaitaires, qu'il rétablirait d'une manière détournée.

Le deuxième système consiste à donner une simple consécration officielle au contrôle par les signes extérieurs, à en faire un simple point de départ dans la discussion, dans le débat entre le fisc et le contribuable, mais en forçant celui-ci, par la menace de la taxation d'office, à ne point s'y dérober. C'est à peu près le régime actuel. Le projet de loi Clémentel fut profondément modifié par la Commission des Finances de la Chambre, qui rejeta les dispositions relatives aux coefficients des valeurs locatives et précisa les bases d'appréciation données au fisc. Le projet de l'article 14 parlait des « dépenses ostensibles », cette formule pouvait donner lieu à de nombreuses réclamations et la Commission des Finances la remplaça par cette autre plus claire « des *éléments précis* permettant d'établir que les dépenses d'un contribuable sont *notoirement* supérieures au revenu qu'il a déclaré « (art. 16 de la loi du 13 juillet 1925, art. 93 L. C.). Les instructions administratives (1) ont commenté très nettement cette disposition.

« Il résulte tout d'abord de ces termes que les faits « susceptibles d'être retenus comme éléments d'appré- « ciation doivent être établis avec une certitude telle que « leur existenc ne puisse être valablement contestée. « D'autre part, les dépenses dont il y a lieu de faire état « sont des dépenses notoires, c'est-à-dire qui peuvent « être connues des tiers. Ce sont en définitive les dépenses

(1) Instruction du 31 janvier 1928, article 339.

« que fait publiquement et ostensiblement le contribuable,
« soit en partie par nécessité (nourriture, habillement,
« logement, domesticité), soit pour son seul agrément
« (résidences secondaires, villégiatures, voitures de
« luxe, etc.). »

Il est, de plus, nécessaire que le montant total des dépenses ainsi évalué soit nettement supérieur à celui du revenu déclaré. La portée de ce contrôle n'est donc pas aussi étendue qu'on pourrait, à première vue, le croire. La loi et les instructions administratives l'ont très sagement restreint, en exigeant un écart sensible entre les deux chiffres. Ces sortes d'enquêtes sont celles qui risquent de froisser le plus vivement les contribuables, en violant en quelque sorte l'intimité d'une maison ou d'un foyer.

L'article 9 de la loi du 13 juillet 1925, en modifiant l'article 35 de la loi du 31 juillet 1917, avait étendu ce moyen de vérification à la cédule des professions non commerciales. Dans ce cas, il fallait ajouter au revenu professionnel les autres sources des revenus déclarés pour l'assiette de l'impôt général.

Ainsi l'article 9 n'avait d'application que lorsqu'il pouvait jouer également pour l'impôt général. Il permettait d'appliquer aux bénéfices non commerciaux l'insuffisance de revenu global qui était constatée.

L'article 13 de la loi du 4 avril 1926 a abrogé les dispositions de l'article 9 de la loi du 13 juillet 1925, devenues incompatibles avec le nouveau régime légal. En effet, dans tous les cas où un désaccord persiste, le différend doit être soumis, quand c'est une question de fait, à l'avis de la Commission spéciale prévue par l'article 12. Celui-ci subordonne la mise à la charge du contribuable du fardeau de la preuve au refus opposé par lui d'accepter le chiffre énoncé par la Commission consultative. Ce dernier système ne peut ainsi coexister avec celui de la vérification par les signes extérieurs, où le désaccord entre le contribuable et le contrôleur pouvait se trancher par une taxation d'office. Les signes extérieurs ne serviront donc

plus en cette matière que comme moyen de discussion employé par le contrôleur devant la Commission.

§ III. — *Le droit de demander des renseignements et les justifications à fournir.*

Nous sommes parvenu au sommet de la procédure de l'imposition, après en avoir suivi tout le processus. Le contrôleur a garni son dossier des renseignements puisés dans les administrations publiques et dans un grand nombre de bureaux, il s'est adressé au contribuable lui-même, a examiné ses différentes sources de revenus, a comparé son revenu global déclaré avec son train de vie apparent, et il a relevé des discordances, des présomptions ou des certitudes de fraude.

Quels vont être alors ses droits, et quels seront également ceux du redevable ?

Les « Landes finanzaemter » (1) allemandes ont les droits les plus étendus qu'on puisse imaginer, semblables presque à ceux d'un juge d'instruction. En France il n'en est nullement ainsi. Le droit le plus large que le fisc possède est celui d'exiger la production de tous les documents comptables tenus par un commerçant, ou censés être tenus. Encore ce droit a-t-il été réduit, et de plus peut être contesté pour tout commerçant ou industriel ayant réalisé un bénéfice inférieur à 50.000 francs. Pour les autres cédules, pour l'impôt général sur le revenu, le contrôleur a, d'une manière générale, uniquement le droit de demander tous les éclaircissements, tous les renseignements qui lui paraissent nécessaires (art. 59 des L. C. pour les bénéfices non commerciaux, art. 91 pour l'impôt général sur le revenu). Le contrôleur ne peut, *de plano*, réclamer aux contribuables de justifications (art. 91 des L. C.) qu'en ce

(1) Commissions chargées de l'assiette des impôts sur le revenu et sur le capital. V. Allix, *op. cit.*, p. 985.

qui concerne les déductions demandées par application des articles 76 (1), 81 et 84 (2).

Il importe de définir exactement la différence qui existe entre les *renseignements* ou les *éclaircissements* d'une part, et les *justifications* de l'autre. En *réponse* aux premiers, le contribuable présentera des affirmations écrites ou de simples allégations, tandis que les *justifications* nécessitent la production d'actes, pièces et documents écrits que le contribuable doit ou est censé avoir à sa disposition. Le droit de demander des justifications est le pendant du droit de communication de l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920. Ainsi, un contribuable indique dans le paragraphe V de sa déclaration avoir, en vertu d'une obligation contractée envers M. X., versé à ce dernier des intérêts s'élevant à 10.000 francs. Le contrôleur peut demander à ce que le contrat de prêt et la quittance délivrée lui soient présentés. Ce droit de justification ne lui appartenant, *de plano*, que pour les matières indiquées à l'article 91, le contrôleur devra, pour l'exercer, prouver l'inexactitude des affirmations produites par les intéressés. Cette preuve sera très difficile à apporter souvent, car ses éléments seront détenus généralement par les intéressés eux-mêmes.

Le droit de demander des justifications est, en dehors de ces cas, donné au contrôleur (art. 93 des L. C.) lorsqu'il a réuni des éléments précis permettant d'établir que les dépenses d'un contribuable sont sensiblement et notoirement supérieures au revenu qu'il a déclaré. Dans ce cas le contribuable est tenu de justifier la différence, c'est-à-dire indiquer, avec preuves à l'appui, la provenance des sommes qui doivent parfaire ses revenus pour faire face

(1) Déduction : 1° des intérêts des emprunts et dettes à sa charge ; 2° des arrérages de rentes payés par lui à titre obligatoire ; 3° de tous impôts directs et taxes assimilées acquittés par lui ou se rapportant aux déclarations souscrites par lui dans les délais légaux au cours de l'année précédente ; 4° des pertes résultant d'un déficit d'exploitation dans une entreprise agricole, commerciale ou industrielle.

(2) Déductions pour charges de famille.

à ses dépenses personnelles (1), ou démontrer encore l'existence de revenus légalement exonérés de l'impôt général.

En définitive, les justifications sont des renseignements ou éclaircissements à l'appui desquels doivent être fournies des preuves, c'est-à-dire contrats, documents, etc... Nous verrons dans la IVe partie de notre étude qu'il est nécessaire de donner au contrôleur ce droit plus étendu, non pas d'une manière générale, mais pour le contrôle de certains revenus, et principalement des revenus mobiliers.

(1) Instruction du 31 janvier 1928, article 339.

CHAPITRE IV

Les sanctions.

Si le mot inquisition éveille l'idée de recherches vexatoires, arbitraires, odieuses, en quelque sorte, il suppose également tout un appareil de justice pénale et répressive. A tous les auteurs peu favorables aux impôts sur le revenu, l'inquisition fiscale rappelle le souvenir des contrebandiers ou faux sauniers du XVIII^e^ siècle, que la vindicte des fermiers généraux allait jusqu'à faire supplicier sur la roue.

Les mœurs plus douces de nos contemporains ont supprimé tous ces excès, aussi cruels qu'inutiles. Cependant, les plus démocratiques peines correctionnelles ont remplacé les peines corporelles de l'ancien régime, et il y a peu de lois fiscales qui ne soient actuellement durement et sévèrement sanctionnées. Ces sanctions peuvent être de deux natures différentes. Les premières sont seulement fiscales, c'est-à-dire appliquées par les agents chargés de l'assiette, les secondes sont pénales, c'est-à-dire de la compétence des tribunaux répressifs de droit commun.

§ I. — *Les pénalités fiscales.*

Ce sont celles dont l'application est la plus courante. Elles sont d'autre part nombreuses, variant selon les impôts, et proportionnées à la gravité de la faute.

A) La sanction la plus simple est celle qui frappe les contribuables qui n'ont pas souscrit la déclaration obligatoire. Elle est double en quelque sorte : d'une part la taxation d'office, de l'autre les pénalités. La taxation d'office est l'évaluation administrative directe des revenus d'un contribuable, le contrôleur estimant les différentes

sources de revenu, et les retenant pour l'assiette de l'impôt cédulaire et de l'impôt général. Cette imposition n'a d'ailleurs pas un caractère obligatoire absolu, le contribuable peut la contester, mais il devra alors apporter toutes les justifications nécessaires, ce qui souvent lui sera très malaisé.

En second lieu la cotisation est frappée d'une pénalité, variable suivant les impôts. Leur quotité est indiquée par le tableau suivant, dont le cadre I est réservé à celles concernant la simple absence de déclaration dans les cas visés par la loi, et le cadre II à celles concernant le refus de répondre à la mise en demeure.

I

Lois	Années	Bénéfices comm.	Impôt général
Loi du 31 juillet 1917	1918 à 1920	10 %	10 %
Loi du 25 juin 1920 (art. 110)	1920 à 1926	12,50 %	12,50 %
Loi du 4 avril 1926 (art. 16 et 95 des L. codifiées)	1927-1928	25 %	25 %

II

Lois	Années	Bénéfices comm.	Bénéfices non comm.
Loi du 31 juillet 1917 (art. 9 et 36)	1918 à 1920	50 %	50 %
Loi du 25 juin 1920 (art. 190)	1920 à 1926	62,50 %	62,50 %
Article 64 des lois codifiées	1927-1928	—	50 %

Ces pénalités ont le caractère commun d'être dues du fait seul que la déclaration n'a pas été produite, ou encore a été souscrite tardivement, sans avoir à rechercher si le

contribuable a été de bonne foi ou si le retard dans l'envoi de la déclaration s'est produit à son insu (négligence d'un employé par exemple). Cependant, un véritable droit prétorien est venu corriger la rigueur de ce principe. Les instructions administratives prescrivent, en effet, de ne pas faire application de la pénalité de 25 % chaque fois que l'absence de déclaration peut être imputée au maintien tacite de la déclaration faite l'année antérieure, alors même que les lois en vigueur rendent la déclaration annuelle obligatoire (bénéfices commerciaux) (1).

En dernier lieu, l'obligation pour les employeurs de souscrire les déclarations de salaires est sanctionnée par un amende de 100 francs (2) prononcée par le Conseil de préfecture sur la requête du directeur des Contributions directes, pour chaque omission ou inexactitude.

B) Pénalités pour insuffisances de revenus déclarés.

Deux conditions sont en général nécessaires pour l'application de ces dernières pénalités : la première est l'existence d'une proportion minimum entre l'insuffisance relevée et le revenu réel (soit le revenu global retenu avant l'application des déductions pour charges de famille). Cette insuffisance doit être, soit du dixième du revenu imposable (loi du 31 juillet 1920, art. 2), soit de 20.000 francs (loi du 13 juillet 1925, art. 10 et 18).

En second lieu, il faut que le contribuable n'ait pu justifier de sa bonne foi, et, à cet égard aussi, les instructions administratives prescrivent au service de se montrer très libéral dans cette appréciation (3) :

« A cet égard, il y a lieu de considérer que le contri-
« buable est, avant l'établissement du rôle, informé du chiffre
« de revenu qui sera substitué à celui de la déclaration,
« et qu'il est invité à se faire entendre ou à faire parvenir
« ses observations ou son acceptation..... Mais puisque

(1) Instruction du 31 mars 1928, article 68.

(2) Cette somme est majorée de 65 décimes par application de l'article 34 de la loi du 27 décembre 1927.

(3) Instruction du 31 janvier 1928, article 348.

« la loi a prévu expressément l'éventualité d'une accep-
« tation par le déclarant de la base d'imposition qui lui
« est notifiée, il convient d'admettre que cette acceptation
« peut être prise en considération et assurer au contri-
« buable la présomption de bonne foi, si elle n'a pas été
« précédée de manœuvres quelconques tendant à jus-
« tifier l'exactitude de la déclaration insuffisante ».

Ces pénalités ne s'appliquent que sur la portion de revenu dissimulé et leur quotité est de :

Années	Lois	Bénéfices comm.	Bénéfices non com.	Impôt général
1918 à 1920	Loi du 31 juillet 1917 (art. 5)	100 %	—	—
1920 à 1926	Loi du 25 juin 1920 (art. 110)	125 %		
	Loi du 31 juillet 1920 (art. 2)		500 %	500 %
1927-1928	Articles 17-63-95 des lois codifiées	100 %	400 %	400 %

Par ailleurs, depuis l'année 1926, une majoration spéciale est applicable aux insuffisances de déclarations pour l'impôt général sur le revenu, sous la seule condition qu'elles soient supérieures aux dixièmes des revenus déclarés. Elle ne serait néanmoins pas applicable dans le cas où elles résulteraient de divergences de doctrine entre l'Administration et le redevable, ou encore du calcul des bénéfices agricoles.

Toutes ces pénalités sont appliquées dans l'esprit le plus libéral possible par l'administration des Contributions directes, qui n'a jamais abusé de son droit, peut-être trop arbitraire, de décider de la bonne ou mauvaise foi des contribuables, comme de l'application de toutes ces majorations. Certains parlementaires lui ont même reproché cette trop grande mansuétude, préférable cependant à une excessive rigueur (1) :

(1) *J. off.*, Chambre, Débats, p. 274, séance du 28 janvier 1926.

« Jusqu'ici dans la pensée, qui peut se comprendre et « se justifier, d'acclimater une législation fiscale entièrement « nouvelle, à laquelle les citoyens français n'étaient point « accoutumés, l'administration des Contributions di- « rectes a hésité à appliquer des pénalités. Aujourd'hui, le « contribuable qui établit sa déclaration d'impôt général, « par exemple, a le sentiment que, quoi qu'il fasse, l'im- « punité complète lui est assurée. Dans ces conditions, la « tentation de dissimuler, de frauder, est vraiment trop « forte ».

§ II. — *La répression pénale.*

« Une situation financière ne se règle pas à coup de lois pénales », écrivait M. Gaston Jèze à propos de l'évasion fiscale et de l'exportation des capitaux. Et cependant, ainsi que le faisait remarquer M. Champetier de Ribes (1), « depuis 1920, il n'est pas de loi de finances qui n'ait enrichi notre panoplie fiscale de quelques flèches empoisonnées ». On a mis ainsi à la disposition du fisc des pénalités si rigoureuses, si sévères, qu'elles ont été reléguées parmi l'arsenal des lois inappliquées et par là même elles ont perdu l'effet préventif et curatif qu'on en attendait.

Déjà avant la guerre les infractions aux lois en matière de contributions indirectes et certaines infractions aux lois sur les douanes étaient déférées aux tribunaux correctionnels et passibles de peines d'emprisonnement. Les nécessités financières croissantes amenèrent l'extension de pareilles dispositions à d'autres domaines : ainsi la loi du 29 mars 1914 (art. 28) pour l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, celle du 1er juillet 1916 (art. 20) pour la contribution sur les bénéfices de guerre, et celle du 18 avril 1918 (art. 8) pour l'impôt sur les successions. Tout naturellement, devant l'extension que prenait la fraude en matière des impôts sur le revenu, on vint à l'idée d'étendre les sanctions pénales à cette matière. Le projet de

(1) *J. off.*, Chambre, Débats, p. 712, séance du 12 février 1926.

la loi de finances de 1920 déposé au nom du gouvernement par M. Klotz, ministre des Finances (1), contenait les considérations suivantes :

« Celui qui se soustrait frauduleusement à l'impôt commet un acte malhonnête qui emprunte aux circonstances « une gravité particulière... A l'avenir toutes les personnes qui auront employé des manœuvres frauduleuses pour se soustraire au payement d'un impôt légalement exigible seront déférées aux tribunaux correctionnels et punis des peines dont le Code pénal frappe « les auteurs d'escroqueries. Pour que la peine soit plus « exemplaire, nous vous proposons en outre de permettre « aux tribunaux d'ordonner l'affichage et la publication « dans les journaux de leurs jugements ».

L'article 112 de la loi du 25 juin 1920 fut ainsi adopté par la Chambre et le Sénat :

« Quiconque se sera frauduleusement soustrait ou aura « tenté de se soustraire au payement total ou partiel des « impôts établis par les lois au profit du Trésor public « sera puni d'une amende de 1.000 francs au moins et de « 5.000 francs au plus, sans préjudice des droits du Trésor.

« En cas de récidive dans un délai de cinq ans, il sera « puni, en outre, d'un emprisonnement d'un an au moins « et de cinq ans au plus, et pourra être privé en tout ou en « partie, pendant cinq ans au plus, des droits civiques énumérés par l'article 42 du Code pénal.

« Le Tribunal pourra de plus ordonner que le jugement « sera publié intégralement ou par extrait dans les journaux qu'il désignera et qu'il sera affiché dans les lieux « qu'il indiquera, le tout aux frais du condamné, sans « toutefois que les frais de la publication et de l'affichage « puissent dépasser 5.000 francs.

« L'article 463 du Code pénal pourra être appliqué.

« Les poursuites seront engagées à la requête de l'administration compétente et portées devant le tribunal cor-

(1) *J. off.*, Chambre, Documents, 1920, p. 31.

« rectionnel dans le ressort duquel l'impôt aurait dû « être acquitté ».

Cet article est devenu l'article 112 des lois codifiées et n'a subi aucune modification, mais l'amende prononcée par le tribunal dans les limites de 1.000 à 5.000 francs supporte actuellement la majoration de 65 décimes établie par la loi du 27 décembre 1927, article 34.

L'article 112 a une portée générale, il s'applique à tous les impôts établis par les lois au profit du Trésor (voir *suprà*), et suppose, de la part du redevable, la mise en œuvre de moyens frauduleux. Lorsque cette dernière condition ne se trouve pas réalisée, l'omission ou l'insuffisance de déclaration ne peut entraîner que les pénalités fiscales. Les articles 52 à 54 de la loi du 22 mars 1924 instituèrent de nouvelles peines correctionnelles, spécialement destinées à réprimer les dissimulations en matière d'impôts sur le revenu et de droits de succession.

L'article 52 étend les peines prévues au premier alinéa de l'article 112 de la loi du 25 juin 1920, à condition que l'insuffisance atteigne au moins le dixième du revenu total, à tout contribuable qui « a agi dans le but de se « soustraire frauduleusement au payement total ou par- « tiel des impôts, soit qu'il ait volontairement omis de « faire sa déclaration dans les délais prescrits par la loi « concernant l'impôt général sur le revenu, les impôts « cédulaires et l'impôt de mutation par décès, soit qu'il « ait volontairement dissimulé une part des sommes « sujettes à l'impôt... ».

L'application de ces nouvelles sanctions peut avoir lieu dès l'instant que l'omission ou l'insuffisance de déclaration a été volontaire, et que le service a pu établir que le contribuable a agi dans l'intention de frauder le Trésor. Par conséquent les connaissances imparfaites des textes législatifs ou réglementaires, les erreurs d'interprétation et, de façon générale, toutes les irrégularités commises de bonne foi échappent à ces sanctions. D'ailleurs, l'article 54 a prévu que « préalablement à toutes poursuites,

« le contribuable sera mis en demeure, par lettre recom-
« mandée, de faire ou de compléter sa déclaration dans
« un délai qui ne pourra être moindre de quinze jours,
« ni excéder un mois (1).

« En cas d'accord le redevable ne sera passible que de
« l'amende fiscale ».

Ainsi en cas d'omission de déclaration, le contrôleur doit mettre en demeure l'intéressé d'avoir à lui fournir dans le délai d'un mois la déclaration qu'il est tenu de souscrire. Si le contribuable ne répond pas à cette invitation, il est taxé d'office et de plus encourt les poursuites correctionnelles qui peuvent immédiatement être demandées contre lui.

L'article 52 de la loi du 22 mars 1924 ne prévoyait aucune peine plus sévère en cas de récidive. Un amendement déposé par M. J. L. Dumesnil en 1926 (2) et voté par la Chambre et le Sénat le compléta ainsi :

« En cas de récidive dans le délai de cinq ans, le contri-
« buable est puni d'une amende de 1.000 à 100.000 francs
« et d'un emprisonnement d'un mois à six mois. L'affichage
« et la publicité du jugement peuvent être ordonnés
« dans les conditions du deuxième alinéa du présent
« article ».

L'article 463 du Code pénal peut être appliqué (3).

Enfin les mêmes peines frappent les complices de ces délits (art. 53 de la loi du 22 mars 1924 ou 114 des L. C.) et les contribuables ayant souscrit des déclarations d'avoirs à l'étranger volontairement erronées ou incomplètes.

Deux projets de lois, qui n'ont d'ailleurs pas reçu la consécration législative, tendaient à renforcer encore ces diverses sanctions.

(1) Pratiquement, pour éviter toute discussion à ce sujet, le délai fixé par le contrôleur doit être uniformément d'un mois (Instruction du 31 janvier 1928, art. 388).

(2) Voir l'avis donné par la Commission de législation civile de la Chambre, *J. off.*, Chambre, Documents, 1926, p. 175, annexe 2587.

(3) Addition due à la Commission des Finances du Sénat.

Le premier était une proposition déposée au nom du gouvernement par M. de Lasteyrie, ministre des Finances, le 17 janvier 1924 : un emprisonnement de six à dix mois aurait pu être prononcé par le tribunal, sans qu'il s'agisse d'une récidive, au contraire du régime actuel où les peines d'emprisonnement ne s'appliquent que dans le cas de récidive dans le délai de cinq ans.

Le deuxième était déposé par la Commission des Finances de la Chambre de 1926 (1) sous la forme de l'article 61 :

« Nul ne peut produire en justice un acte quelconque « établissant soit un droit de propriété, soit une créance, « et en général, l'existence d'une valeur, s'il n'a fait au « préalable viser soit par le contrôleur des Contributions « directes, soit par le receveur de l'Enregistrement, l'acte « qui constitue son droit.

« Toute demande en justice devant un tribunal ou « devant une Commission arbitrale tendant à la reconnaissance d'un droit ou à l'attribution d'une créance, « d'une indemnité ou d'une valeur quelconque, ne pourra « être accueillie que dans la mesure où elle sera en concordance avec les déclarations fiscales du demandeur.

« La réduction de la demande pourra être requise par « toute personne qui y aura intérêt.

« L'action en réduction pourra être poursuivie par voie « d'intervention ou par assignation principale, par toute « administration fiscale. Dans ce cas, celle-ci pourra ré- « clamer du tribunal le montant justifié de la demande « et l'attribution au Trésor de la partie du profit que re- « tirerait le demandeur excédant celui qu'il aurait obtenu « d'une décision basée sur sa situation de fortune d'après « ses déclarations fiscales ».

« Cette attribution au profit de l'Etat pourra consister « soit dans une partie du droit ou de la valeur revendiquée, « soit dans une amende représentative de ce droit ou de « cette valeur ».

(1) *J. off.*, Chambre, Documents, 1926, annexe 2458, rapport fait au nom de la Commission des Finances de la Chambre par M. Lamoureux.

La destinée de l'article 61 fut bizarre, et assez caractéristique du défaut de méthode apporté dans l'élaboration des lois fiscales. Destiné à établir une sanction spéciale en cas de dissimulation découverte lors d'une action en justice, le projet de l'article 61 finit par devenir l'article 6 de la loi du 4 avril 1926 sur le droit de communication des administrations financières sur les dossiers déposés au greffe.

Le rapporteur de la Commission de législation civile de la Chambre fit ressortir, en effet, tout ce que le projet de la Commission des Finances avait d'excessif. Prévoyant la confiscation de la partie de la demande excédant les déclarations fiscales, il n'aurait jamais été appliqué. Le plaideur aurait dans tous les cas restreint sa demande à la limite où elle ne pouvait être susceptible d'être critiquée, certain dans le cas contraire de ne lutter que pour le profit de l'Etat. D'autre part, la dévolution des biens à l'Etat nécessitait la présence effective au procès d'un représentant du Trésor, ce qui eût été impossible.

L'amende, ramenée à 25 % par la Commission des Finances de la Chambre, fut rejetée par la Commission du Sénat, et rien ne subsista de l'idée primitive de l'article 61.

Le système des peines actuelles est suffisamment répressif, et même terriblement (les seules amendes peuvent aller avec les décimes de 7.500 francs à 750.000 francs) ; elles sont rarement demandées par l'Administration (1). Elles sont comme une menace, qu'on craint plus parce qu'on n'en a jamais senti les effets. Un député le constatait avec raison : « Menacer, c'est bien, il vaudrait mieux sévir. Un exemple fait de temps en temps avec toute la publicité nécessaire ne vaudrait-il pas mieux que des textes nouveaux de coercition et de contrôle ? » (2)

(1) Nous n'avons pu trouver dans la *Gazette du Palais* aucun jugement concernant l'application de peines correctionnelles en matière d'impôt sur le revenu.

(2) M. Champetier de Ribes, *J. off.*, Chambre, Débats, p. 712, séance du 12 février 1926.

TROISIÈME PARTIE

LES LACUNES DE LA LÉGISLATION

Nous avons essayé dans la IIe partie d'indiquer le domaine exact des droits d'investigation et de recherche que possède l'administrations des Contributions directes pour l'assiette des impôts sur le revenu, nous réservant de juger plus tard de leur efficacité. L'ensemble de ces droits forme évidemment quelque chose d'assez complexe, d'assez restrictif de la liberté individuelle, de cette tradition de liberté à laquelle le Français est passionnément attaché. On a souvent traité l'inquisition fiscale de machine de guerre sociale, et il semblerait véritablement que la lutte du fisc et du contribuable soit le combat disproportionné d'un géant et d'un nain. Cependant de cette lutte, c'est souvent le fraudeur qui sort indemme, mais ayant la modestie de son succès, il le passe presque toujours sous silence.

Il y a à cela trois sortes de causes.

La première, un peu décevante, est que, quels que soient les moyens d'action que l'on puisse donner à l'Administration, il y aura toujours une évasion fiscale. Cela tient à l'imperfection de la nature humaine, que l'on ne peut vouloir redresser totalement. Ainsi que l'écrivait M. Marcel Héraud : « Nous constatons simplement que, malgré « tous les efforts, la fraude persiste, et nous pensons que « l'eau qui coule entre les doigts serrés d'un homme ne « peut pas être enfermée dans une cage de fer ni emprison- « née dans un filet ».

La seconde cause est que jusqu'ici on n'a guère songé à perfectionner le contrôle de l'impôt sur le revenu, sinon

par des mesures législatives, alors que la répression de la fraude est également une question d'administration, c'est-à-dire du domaine de l'exécutif. L'organisation de l'administration des Contributions directes n'a pas assez de souplesse actuellement, et on lui a fait contracter malgré elle un mariage de raison avec l'administration de l'Enregistrement, qui n'a fait qu'accroître les difficultés sans en résoudre aucune (1).

Les paroles suivantes de M. Ribot (2) lors de la discussion de la loi du 15 juillet 1914 définissent exactement le problème :

« La déclaration qui est pratiquée dans d'autres pays « n'a jamais été très populaire en France. Si l'on en « cherche les raisons, peut-être les trouvera-t-on dans les « souvenirs de l'ancien régime, où l'administration des « impôts a été si souvent tyrannique, oppressive et odieuse. « Mais ce qui fait que la déclaration effraie tant, dans notre « pays, c'est qu'on n'est pas sûr de trouver un corps de « fonctionnaires assez indépendant pour supporter le « poids de l'application d'un tel système. En Angleterre, « il y a un corps de commissaires de l'impôt, commissaires « dont M. Lloyd Georges faisait un éloge très justifié dans « le débat de 1909. Ce corps de fonctionnaires est telle- « ment investi de la confiance générale, tellement indé- « pendant par son origine et surtout, permettez-moi de « vous le dire, par l'atmosphère dont il est entouré, par « les mœurs de ce grand pays d'Angleterre, que personne « ne met en doute son impartialité ».

Nous avons juste désiré poser cette question ; il sortirait de notre étude de vouloir la traiter, mais il importait de bien indiquer que l'impôt sur le revenu est quelque chose de fragile, de délicat, qui ne peut être confié qu'à des mains impartiales, indépendantes et expérimentées (3).

(1) Voir rapport de M. Louis Dausset sur le budget du ministère des Finances de 1927, Sénat, Documents, annexe 657, séance du 16 décembre 1926. Voir Castagnez, *op. cit.*

(2) *J. off.*, Sénat, Débats, p. 169, séance du 17 février 1914.

(3) Voir la déclaration de M. Martinet, *J. off.*, Sénat, Débats, séance du 20 janvier 1914.

La troisième cause, enfin, est que le barrage destiné à contenir, à refouler toutes les fraudes, toutes les dissimulations, présente des fissures nombreuses qui risquent d'entraîner toute la digue. A côté de ces fissures que l'on peut combler, il y a ce que matériellement on ne peut contrôler, il y a les revenus qu'on ne peut raisonnablement connaître ou vérifier rigoureusement, si l'on ne veut aller jusqu'aux « fiscalités d'oppression et de décadence ».

CHAPITRE PREMIER

Insuffisance du contrôle de certaines catégories de revenus.

A. *Revenus des capitaux mobiliers.* — Depuis le début du XIX^e^ siècle, on a assisté à un changement profond dans la consistance des fortunes. Le Code civil reflète bien la prédominance qu'avait, au début du siècle dernier, la fortune immobilière. A cette époque, la forme la plus recherchée de la richesse était les immeubles, les gens riches étant ceux qui « avaient du bien au soleil ». Le développement de la grande industrie, l'extension du commerce d'exportation, la formation des grandes sociétés, les émissions d'obligations des grandes compagnies et des établissements publics, ont développé à un degré insoupçonné jusqu'alors la fortune mobilière (1). Au début, cette fortune mobilière a été surtout nationale, les rentiers ne s'intéressant guère qu'aux affaires de leurs pays. Mais peu à peu, les nations riches ont, au moyen de leurs grandes banques, pris des intérêts dans les grandes sociétés qui se formaient dans des pays voisins. Le dernier terme de cette évolution est la fortune mobilière internationale. Autant la fortune immobilière est d'un contrôle aisé, autant cette dernière forme de richesse est difficile à saisir avec quelque apparence d'exactitude. Le secrétaire de l'*Inland Revue*, M. Bernard Mallet, écrivait en 1914 : « Les fortunes nouvelles qui se créent sont des fortunes « internationales. Elles disparaissent dans la déclaration « obligatoire, quand on n'a pas d'autres moyens de les

(1) De 1850 à 1880 elle a fait, en France, plus qu'octupler. En 1880 elle était évaluée à 74 milliards, en 1910 à 110 milliards et en 1925 à 625 milliards.

« atteindre ». Les grandes valeurs internationales se négocient dans les Bourses de tous les grands pays, leurs coupons sont payés dans les guichets de n'importe quelle banque, de n'importe quel pays.

Nous avons déjà indiqué la facilité avec laquelle un coupon peut passer la frontière, ainsi que l'hospitalité la plus large, parce que la moins désintéressée, que les banques étrangères réservent aux titres qui s'expatrient. Le montant des coupons est au fur et à mesure inscrit au crédit du compte ouvert au déposant, qui en a ainsi la libre disposition et peut les toucher, soit lui-même, soit par personne interposée, soit par fidéicommis. Les facilités de fraude, en ce qui concerne l'impôt général, sont donc portées au maximum et les risques très réduits, même en se plaçant dans le cas où l'administration des Contributions directes aurait un droit de regard dans les banques pour l'assiette de l'impôt général.

Par ailleurs, même en ce qui concerne les valeurs franses non déposées à l'étranger, il existe un assez grand nombre de cas où il est difficile de déterminer exactement le revenu mobilier. Ainsi, en période normale, la valeur en capital d'une action, d'une obligation, croît à mesure que l'on se rapproche du terme où le coupon vient à échéance. Si donc, au lieu de toucher ce dernier, le capitaliste vend son titre en Bourse, il bénéficie d'une plus-value qui représente le revenu mobilier ou une partie au moins de ce revenu, qu'il aurait touché à l'échéance. Il est évidemment impossible de contrôler de pareilles sources de revenus, à moins de suivre toutes les fluctuations du portefeuille, chose impossible.

De même, lors de l'augmentation du capital d'une société, les porteurs d'actions anciennes ne toucheront pas le coupon qui allait être détachable, mais pourront, soit souscrire à l'émission, soit négocier leurs droits de souscription en bourse. La nature de ces droits est assez complexe, c'est évidemment pour partie le revenu ou le dividende auquel aurait, en période normale, donné droit le coupon. Mais ce n'est pas seulement cela, il y a aussi,

en quelque sorte, la compensation de la diminution de valeur que l'action ancienne subit normalement, avant que l'augmentation du capital social ait pu permettre l'augmentation corrélative des bénéfices. Par ailleurs les droits de souscription ont une valeur essentiellement variable pendant la période où la souscription est ouverte, et qui est fonction des variations de valeur de l'action ancienne en bourse.

Ces questions qui sont difficiles à résoudre, même avec les contribuables de la meilleure foi possible, deviennent presque insolubles dès que la fraude, si aisée en cette matière, s'en mêle.

On a conçu cependant divers moyens de restreindre cette facilité de fraude et de nombreuses tentatives ont été faites que nous étudierons dans la IV^e^ partie. Quel que soit d'ailleurs le moyen de contrôle que l'on puisse arriver à établir, il risque d'être soit terriblement répressif, soit inefficace.

B. *Revenus des professions non commerciales.* — Le régime actuel permet, avec la déclaration obligatoire du bénéfice brut et des dépenses professionnelles, le contrôle assez serré des frais généraux, et en tout cas limite sur ce point la fraude à une quotité négligeable. Le gros écueil est la vérification du bénéfice brut, celui-ci étant constitué par le montant total des recettes. Pour certains contribuables cette détermination peut être effectuée avec suffisamment de rigueur. Ainsi, pour tous les commissionnaires, représentants de commerce, voyageurs, etc..., dont les émoluments sont passibles de l'impôt des bénéfices non commerciaux et versés par un chef d'entreprise quelconque, nous avons vu que l'article 6 de la loi du 13 juillet 1925 fait à ce dernier une obligation de déclarer les honoraires payés. De même, les officiers ministériels astreints à la tenue d'une comptabilité sont obligés de la produire à toute réquisition de l'Administration. Ces renseignements, sans être absolument rigoureux, offrent tout au moins des éléments sérieux de contrôle des recettes globales.

Il n'en est pas ainsi pour l'ensemble des professions libérales, où la vérification du bénéfice brut ne repose sur aucun document comptable, ni sur aucune base précise. Un médecin, un dentiste, un avocat ne tiennent aucun registre sur lequel soient indiqués, dans l'ordre chronologique les honoraires versés par leur clients. Le projet de loi portant fixation du budget général de l'exercice 1925 présenté par M. Clémentel, ministre des Finances, contenait la disposition suivante :

« Art. 8. — Tout contribuable passible de l'impôt des « bénéfices non commerciaux devra tenir un livre annuel « aux pages numérotées sur lequel il inscrira jour par « jour le montant des honoraires ou profits de toute na- « ture qui lui sont acquis à l'occasion de l'exercice de sa « profession, ainsi que le montant détaillé de ses dé- « penses professionnelles.

« Le livre prescrit à l'alinéa précédent devra être conservé « pendant six ans, il devra être représenté à toute réqui- « sition des agents des Contributions directes ».

L'exposé des motifs ajoutait que « l'absence d'un contrôle effectif créait en faveur des contribuables soumis à la cédule des bénéfices non commerciaux un véritable privilège ». Cette disposition ne fut pas retenue, elle aurait entraîné une géne assez grande pour toute une série de professions, et il est à présumer qu'elle serait assez vite tombée en désuétude. Elle eût été de plus inefficace. Un document comptable n'offre d'intérêt que lorsqu'il peut être vérifié par d'autres documents, lorsque, en quelque sorte, il n'est pas unilatéral. Or, exception faite des honoraires qui sont versés par des chefs d'entreprise et pour des faits intéressant leur établissement, aucun moyen de recoupement n'existe et ne peut raisonnablement exister. Cependant, un moyen de contrôle inquisitorial au plus haut degré avait été proposé par M. Maillard, député, en 1923 (1), sous la forme d'un article ainsi conçu :

« Tous particuliers et toutes sociétés ou associations

(1) Voir rapport de la Commission des Finances de la Chambre, année 1923, *J. off.*, Chambre, Documents, 1923, annexe 5445.

« non astreints aux déclarations prévues par l'article 26 « de la loi du 31 juillet 1917, ayant rétribué en cours d'an- « née les services d'une autre personne, soit par le verse- « ment d'honoraires, soit par le payement d'une com- « mission, soit par tout autre moyen, que ces services « soient d'ordre médical, juridique, financier, commercial « ou de toute autre nature, et sans qu'il y ait lieu de consi- « dérer si cette rétribution est conforme à la nature « civile de l'assistance ou du service rendu, pourront être « tenus, dans les conditions prévues ci-dessus, sur la « demande du contrôleur des Contributions directes, de « lui remettre une déclaration de la valeur remise comme « prix de ces services, à l'exception des sommes annuelles « inférieures à 1.000 francs, et de fournir les indications « relatives aux bénéficiaires de ces payements ».

Cet article fut adopté en premier lieu par la Commission des Finances de la Chambre, à une faible majorité, il est vrai, et finalement disjoint par elle sur la pressante intervention du Garde des Sceaux qui signala les sérieuses difficultés juridiques que soulèverait l'application d'un tel texte.

De tels remèdes sont pires que le mal, compliquent tout sans rien améliorer. Il ne serait pas souhaitable d'acheter à un tel prix le contrôle efficace des revenus des professions non commerciales. Ceux-ci rentrent dans cette catégorie de revenus essentiellement variables avec les individus dans une même profession, insaisissables et fluides, qu'une seule contrainte peut canaliser, c'est la contrainte morale sur les personnes. Et on ne peut l'établir par de simples dispositions légales.

C. *Revenus des exploitations agricoles.* — Le régime actuel est dominé par le principe posé par la loi du 31 juillet 1917, qui est celui de la détermination forfaitaire d'après le revenu cadastral servant de base à la contribution foncière. Aucune révision des évaluations de 1910 n'a encore été effectuée pour les revenus des propriétés non bâties, et le mode actuel de calcul, défectueux déjà dans son

principe, est encore rendu plus injuste et plus improductif par sa base : le revenu cadastral, qui ne correspond plus à aucune réalité (1).

Ce régime forfaitaire peut-il être remplacé par celui de la détermination du revenu réel, qui suppose le contrôle et la connaissance possible du bénéfice net agricole ? Ce problème a soulevé d'ardentes polémiques et n'est pas encore résolu. La plupart des législations étrangères ont adopté un système d'évaluation basé sur la valeur locative (montant des baux en Angleterre, cédule B de l'Income-Tax).

Il est en premier lieu difficile, sinon impossible, d'établir ce qu'est annuellement le bénéfice net agricole pour toutes les exploitations de moyenne et petite importance, et c'est la très grande majorité des cas en France, pays de petite propriété. Aussi la détermination de ce revenu pour tous les agriculteurs, en leur imposant la tenue d'une comptabilité, a toujours été reconnue impossible, et le projet de loi du 3 avril 1926 ne prévoyait cette obligation que pour les agriculteurs dont le bénéfice forfaitaire excède 50.000 francs.

Art. 69. — « Par exception aux règles fixées par « l'article 17 de la loi du 31 juillet 1917 et par l'article 67 « de la présente loi, seront obligatoirement assujettis à « l'impôt sur le revenu, d'après leur bénéfice réel, les « exploitants agricoles dont le montant du revenu, établi

(1) Voir le discours prononcé par M. Queuille, *J. off.*, Sénat, Débats, 1926, séance du 10 février. « La valeur locative pour les dé- « partements gros producteurs, où le rendement en hectolitres à « l'hectare était considérable, était évaluée à 56 ou 57, tandis que « dans les départements où le rendement est très réduit, la Savoie « par exemple, la valeur locative était de 59. »

L'improductivité de la cédule des bénéfices agricoles est aisée à mettre en relief. Il y a eu, pour 1927, 659.287 agriculteurs imposés, alors que le nombre global d'exploitants a été évalué à près de 6 millions.

(M. Queuille : « Il y a, en France, environ 5.700.000 exploitations agricoles. On peut en déduire qu'il y a, en France, moins de 6 millions d'agriculteurs exploitants » (*J. off.*, Chambre, Débats, séance du 10 février 1928).

« comme il est dit à l'article 67, excède 50.000 francs.

« Ces contribuables sont tenus de remettre au contrô-
« leur des Contributions directes, dans les deux premiers
« mois de chaque année, un relevé de leur compte de pro-
« fits et pertes de l'année précédente ou, à défaut de comp-
« tabilité en partie double, un état de leurs bénéfices d'après
« un modèle de registre qui sera établi en accord avec
« trois représentants du corps des contrôleurs désignés
« par le ministre des Finances et avec trois représentants
« désignés par le ministre de l'Agriculture sur proposi-
« tion des associations agricoles. Ils fournissent à l'appui,
« lorsqu'ils en sont requis par le contrôleur, tous les ren-
« seignements dont il a besoin.

« Le contribuable qui s'est abstenu, soit de fournir
« son compte de profits et pertes ou l'état de ses béné-
« fices, soit de produire les justifications prévues à l'ali-
« néa précédent, sera, après mise en demeure restée sans
« réponse dans le délai de quinze jours, taxé d'office et
« sa cotisation sera majorée de moitié ».

Nous ne pensons pas que cette disposition, finalement disjointe par le Sénat, ait pu être d'un grand secours pour le fisc ; elle se heurte à deux écueils trop importants. Le premier est la difficulté de déterminer exactement ce que représente le bénéfice agricole, et cette détermination ne pourrait que faire naître des conflits interminables et nombreux (De quelle manière effectuer les amortissements ? Comment évaluer les récoltes en magasin, et arrêter les bases des inventaires ? Comment apprécier la consommation familiale ?). Le second est la difficulté de le comptabiliser et de le justifier. Un ancien directeur de l'école de Grignon, M. Dubost, écrivait, il y a plus de cinquante ans :

« La comptabilité de l'usine est claire. Les soldes débi-
« teurs ou créditeurs des comptes du grand livre éta-
« blissent avec netteté la position de l'industriel vis-à-vis
« de ses clients. Le teneur de livres n'enregistre que les
« transactions réelles. Rien absolument n'est laissé à
« son arbitraire ou, ce qui revient au même, à son appré-
« ciation.

« Les comptes de l'agriculture sont tout différents. Le « jugement des comptables est ici souverain. A défaut « de transactions réelles, il enregistre des affaires imagi- « naires. A la place de clients débiteurs ou créanciers on « ne trouve dans le grand livre que des spéculateurs de « fantaisie qui sont censés gagner ou perdre, mais qui en « réalité ne font que les gains chimériques qu'on leur « attribue. En un mot, des opinions au lieu de faits, des « évaluations au lieu de prix, des hypothèses au lieu de « réalités, voilà ce qui compose les éléments du débit et du « crédit des comptes de culture.

« Dans la comptabilité commerciale, le teneur de livres « tient réellement la comptabilité. Dans la comptabilité « agricole, il les arrange ».

L'article 69 disposait bien qu'à défaut de comptabilité en partie double le contribuable devrait remplir des modèles de registres fournis par l'Administration, mais cela ne tranchait en aucune façon la difficulté et laissait la porte ouverte à tous les conflits.

Ici encore la détermination du revenu réel est presque impossible à faire.

CHAPITRE II

Les exemptions légales et l'insuffisance du droit d'investigation.

Par exemptions légales, nous ne voulons indiquer que celles dont bénéficient, au point de vue de l'assiette de l'impôt général, certaines catégories de valeurs mobilières, à l'exclusion de celles visant les pensions servies en vertu de la loi du 31 mars 1919, ainsi que les allocations aux familles nombreuses (art. 43, L. C.).

La loi organique du 15 juillet 1914 soumettait à l'impôt général sur le revenu tous les revenus mobiliers quelle qu'en soit la nature. Le 10 février 1914, le ministre des Finances M. Caillaux, s'opposant à l'exemption des rentes françaises, déclarait (1) : « Ce qui est certain, c'est que l'exemption de toute une catégorie de revenus est inconciliable avec le principe de l'impôt sur le revenu ».

La loi du 13 mars 1924 fit la première brèche à ce principe. Elle dispose que les intérêts des bons du Trésor et des bons de la Défense Nationale, émis à toutes échéances n'excédant pas un an, n'entreront plus en compte pour la détermination des sommes passibles de l'impôt général. De même, la prime de remboursement de 50 % accordée aux porteurs des bons du Trésor à dix ans est exemptée.

Par la suite les intérêts de l'emprunt or 4 % 1925 furent également déclarés exempts de l'impôt général.

Enfin, en vertu de la loi constitutionnelle du 7 août 1926, art. 6 (2), une décision du ministre des Finances,

(1) *J. off.*, Sénat, Débats, p. 127, séance du 10 février 1914.

(2) Disposant que les titres émis par la caisse autonome pourront bénéficier des mêmes exonérations fiscales que les bons de la Défense Nationale ».

en date du 31 décembre 1926, a exempté de l'impôt général sur le revenu les intérêts des bons de la Défense Nationale à deux ans d'échéance émis à partir du 1er janvier 1927.

Ces exemptions ne faciliteraient en aucune façon la fraude si, en l'état actuel de la législation, elles ne pouvaient servir de moyen facile pour abriter un grand nombre de dissimulations. Supposons, en effet, qu'un contribuable marié ait, dans ses déclarations, fait apparaître un revenu global de 20.000 francs, dont 3.000 de revenus mobiliers. En 1927, il achète pour 150.000 francs d'immeubles. Le contrôleur en recevant l'extrait d'acte translatif qui est transmis annotera le dossier de ce fait, et lors de sa vérification apercevra la disproportion entre le montant des revenus déclarés et la somme versée par le contribuable pour l'acquisition de ses immeubles. Le contrôleur demandera sur ce point des éclaircissement à l'intéressé qui pourra lui répondre qu'il possédait des bons de la Défense Nationale ou des bons du Trésor ou des rentes 4 % 1925. Le contrôleur devra se contenter de cette réponse, car là s'arrête son droit de contrôle. Si, par contre, il avait pu posséder le droit d'investigation, rien n'aurait été plus facile que de se rendre compte de la vérité des dires du contribuable. Pour négocier des bons de la Défense Nationale, pour vendre des rentes sur l'Etat, il faut opérer par l'intermédiaire des banques ou des agents de change. Il faut passer des ordres de vente, aisés à retrouver dans les registres des établissements, et de plus ces derniers avertissent les clients des conditions dans lesquelles les opérations ont été effectuées. Ces avis auraient servi de preuves. En l'absence du droit d'investigation, le fraudeur pourra à son aise exciper d'une soi-disant possession de titres exempts de l'impôt général sans que le contrôleur puisse lui demander des preuves de cette allégation (exception faite du cas prévu à l'article 93 des L. C., en cas de discordance entre le revenu déclaré et les dépenses ostensibles).

Cette explication, si aisée à donner, est d'autant plus

dangereuse pour le Trésor, qu'elle peut être opposée dans les cas les plus divers. A-t-on reçu une donation de valeurs mobilières, vendu des immeubles, hérité de capitaux mobiliers, rien n'est plus aisé à soutenir que ces valeurs, cet argent, ont été transformés en titres exempts de l'impôt général. Il y a là une lacune importante, qu'il importerait de supprimer, à peu de frais d'ailleurs et sans que ce contrôle supplémentaire puisse être très gênant pour les intéressés.

CHAPITRE III

Les lacunes des moyens d'investigation et la généralisation de la fraude.

L'évasion fiscale n'est pas le propre de nos impôts sur le revenu, elle sévit encore dans presque tous les domaines fiscaux, et son degré d'intensité ne dépend guère que de la facilité avec laquelle elle peut se produire. Les nécessités budgétaires ont porté au maximum les taux des divers impôts et taxes, et ainsi, par un phénomène d'autodéfense naturel, donné un stimulant énergique à la fraude. Or, les documents tenus par certaines administrations financières pour la perception de certains droits contiennent des renseignements précieux pour le contrôle des impôts sur le revenu.

En particulier, l'administration de l'Enregistrement est celle susceptible d'être le plus fructueusement et le plus souvent consultée. Certes, les indications qu'on y relève offrent toujours le grand intérêt de permettre l'annotation des dossiers de toutes les modifications juridiques apportées dans les patrimoines, que ce soit des achats, des ventes, des cessions, des contrats de mariage, des successions, des donations, mais elles n'offrent plus aucun renseignement sur l'importance exacte de chacun de ces actes. Est-ce par exemple le registre des déclarations de successions qui est consulté ? On aperçoit immédiatement l'énumération des immeubles, des meubles meublants, quelques titres nominatifs et de plus en plus rarement des titres au porteur. M. Loucheur disait en

(1) M. Bokanowski s'exprimait ainsi, dans le même sens, à la tribune de la Chambre le 13 novembre 1927 : « Il semble, quand le souffle de la mort pénètre dans une maison, qu'il emporte en même temps tous les papiers, toutes les valeurs, actions, obligations qui s'y trouvaient ».

1922 à la tribune de la Chambre : « Avez-vous interrogé quelques notaires de Paris ou de province ? Ils vous diront tous que par un phénomène extraordinaire, il n'y a plus, dans aucune succession, aucun titre de rente au porteur alors qu'il en circule pour près de 100 milliards » (1).

La preuve mathématique de cette affirmation est d'ailleurs l'état stationnaire de l'annuité successorale, phénomène déjà constaté avant la guerre dans tous les pays où la fortune qui se forme échappe à la forme territoriale qu'elle avait autrefois, pour prendre la forme insaisissable de la fortune mobilière.

Est-ce maintenant le registre des actes civils publics ? On notera, par exemple, des actes d'aliénation d'immeubles. Le prix marqué est le plus souvent très en deçà de la valeur réelle de l'immeuble. Nous avons interrogé un assez grand nombre de notaires, non pas d'un même département, mais de régions les plus éloignées. A cette question : « A quelle proportion estimez-vous le nombre des actes de vente portant des indications de prix erronées ? » la presque unanimité a fixé le coefficient à 80 % au minimum.

De même, les contrats de mariage, les cessions de fonds de commerce, sont de moins en moins intéressants. Ne peuvent échapper à cette règle que les obligations hypothécaires et certaines donations, tous les marchés et adjudications, et quelques actes de plus en plus rares.

La généralisation de la fraude rend ainsi encore plus malaisée la répression de celle qui sévit en matière d'impôts sur le revenu. On voit combien, malgré l'aspect un peu menaçant de toutes les armes fiscales dont il est doté, le fisc n'est trop souvent qu'un colosse aux pieds d'argile dont les colères et les tempêtes restent vaines et qui s'essouffle sous le poids d'une armure moins efficace qu'encombrante.

QUATRIÈME PARTIE

LES RÉFORMES POSSIBLES

Par réformes possibles, il ne faut entendre que les obligations qui peuvent être imposées aux contribuables, sans créer pour eux une gêne excessive ou intolérable, et non point celles bouleversant les habitudes des assujettis et, par là même, plus nuisibles que bienfaisantes.

Les discussions parlementaires sont fort intéressantes sur ce point. De 1923 à 1926, tous les moyens de répression de la fraude qui furent envisagés, ceux qui furent adoptés puis abrogés, comme ceux qui furent simplement discutés, ont été plus que de simples pouvoirs de contrôle fiscal. C'étaient de véritables et profondes modifications de nos institutions financières. Aussi, s'explique-t-on qu'on ait toujours reculé devant l'application des principales réformes, dont le vote avait pu être arraché au Sénat. « Espérons, disait en août 1926 M. Chéron, alors « rapporteur de la Commission des Finances du Sénat, « qu'on ne sollicitera plus de nous des mesures, qu'on « fait voter et qu'on n'applique pas, et dont la seule éven- « tualité provoque des conséquences qu'il serait sage de « prévenir ».

Toutes ces tentatives appartiennent aux choses du passé, et personne ne songerait actuellement à les tirer de l'oubli où elles sont maintenant tombées. Ainsi que l'écrivait M. Palmade (1) au sujet du carnet de coupons, « dans ce « domaine le pis, ce n'est pas de ne pas être, c'est d'avoir été ».

(1) *J. off.*, Chambre, Débats, séance du 8 février 1926.

Mais tout cet énorme travail parlementaire contient des enseignements fertiles et des idées intéressantes qui, sans avoir l'envergure des études dont ils faisaient partie, peuvent être utilisés avec profit. Nous les examinerons dans le chapitre Ier, consacré à l'étude des moyens possibles d'investigation en matière de valeurs mobilières.

CHAPITRE PREMIER

Mesures préventives des fraudes sur les revenus des valeurs mobilières.

La fraude qui sévit avec le plus de facilité et en même temps avec le plus de force est celle à laquelle donnent lieu les valeurs et les capitaux mobiliers. Que ce soit en matière d'impôt général sur le revenu, ou en matière d'impôt sur les successions, cette dissimulation apparaît la plus étendue, la plus désastreuse, pour le recouvrement de nos impôts. C'est pourquoi, depuis 1923, le législateur s'est acharné à essayer de restreindre cette évasion, de la limiter, même au prix de moyens extrêmes et excessifs. Il a cherché le remède soit dans l'institution du carnet de coupons, soit dans celle du bordereau de coupons, soit dans celle du précompte, soit dans une réforme complète du régime des valeurs mobilières. Ces remèdes héroïques ont dû être abandonnés devant l'émotion qu'ils suscitèrent dans toute la France. M. de Lasteyrie, avec raison, les jugeait aussi sévèrement, en disant qu'ils ne pouvaient que « porter un grave coup au crédit public, faciliter l'évasion fiscale et porter atteinte à notre change ».

§ Ier. — *Le bordereau de coupons.*

Les systèmes du bordereau et du carnet de coupons ont eu une histoire parlementaire intimement liée. Le premier proposé fut le bordereau ; objet d'un projet de loi déposé par le gouvernement en 1922, il fut remplacé, au cours de la discussion du budget de 1923, par le sys-

tème du carnet. Celui-ci, repoussé d'abord par le gouvernement, puis adopté par lui, fut finalement délaissé, et le gouvernement accepta la formule du bordereau, qui avait été reprise par M. Isaac, député. Le bordereau voté le 22 mars 1924 fut abrogé par la loi du 13 juillet 1925 sans avoir été appliqué.

Le système établi par les articles 61 à 68 de la loi du 22 mars 1924 et par les articles 1 à 18 du décret du 20 septembre 1924 repose sur une série d'obligations incombant aux personnes dont la profession comporte, à titre habituel, le paiement de revenus des valeurs mobilières.

1° Toutes ces personnes, visées à l'article 1er du décret du 16 septembre 1924, doivent adresser au ministre des Finances une demande d'autorisation, soit dans le mois suivant la publication du décret, soit un mois avant l'exercice de ces opérations, pour les personnes qui l'entreprendraient ultérieurement. Les décisions du ministre sont publiées au *Journal officiel*, les autorisations sont essentiellement révocables, sauf recours au Conseil d'Etat. Cette disposition avait pour but de faire connaître à l'Administration tous les établissements où des coupons peuvent être présentés à l'encaissement et d'interdire ces opérations à tous ceux dont la moralité paraîtrait douteuse au premier chef et dont l'honnêteté fiscale aurait été prise en défaut.

2° La deuxième obligation est de n'effectuer le payement des revenus de valeurs mobilières que sur la production de certaines pièces, différentes suivant que les coupons sont ou non de provenance française. Pour le payement des premiers, les établissements, ayant obtenu l'autorisation prévue à l'article 61, doivent exiger du requérant la production d'un bordereau nominatif dont la forme est déterminée par l'article 4 du décret. Aucune distinction n'est faite entre les titres nominatifs et les titres au porteur (1). Le dernier alinéa de l'article 62

(1) Mais les revenus des premiers ne comportant pas de coupons peuvent être, par là même, payés sans production de bordereau.

prévoit certains cas de dispense du bordereau (1), ainsi que l'article 3 du décret (2).

Par ailleurs toutes les indications à mentionner sur les bordereaux sont prévues à l'article 62 de la loi (art. 4 du décret). Toute personne présentant des coupons à l'encaissement doit justifier de son identité (l'art. 5 du décret mentionne, d'une façon non limitative d'ailleurs, les pièces justificatives à fournir).

En ce qui concerne le payement des coupons en provenance de l'étranger, l'article 66 exige la production soit de bordereaux nominatifs, soit, lorsque la partie prenante réside à l'étranger, d'affidavit dressés dans les conditions fixées par le décret du 21 juin 1914, portant règlement d'administration publique pour l'exécution du titre III de la loi du 29 mars 1914. La définition des coupons en provenance de l'étranger est donnée par l'énumération faite par l'article 7 du décret du 16 septembre 1924.

3° Les établissements doivent classer les bordereaux et les conserver pendant 5 ans à la disposition de l'Administration. L'article 64 de la loi donnait, nous l'avons déjà vu, un droit de contrôle général aux contrôleurs des Contributions directes, qui pouvaient consulter tous les registres et livres de comptes tenus par les établissements.

Tel apparaît, ainsi résumé dans son dernier état, le système du bordereau de coupons. Que valait-il exactement ? Au point de vue des contribuables, la seule formalité qui en résulta était la production obligatoire des pièces d'identité lors du paiement des coupons. La rédaction d'un bordereau de coupons n'est pas en effet chose

(1) Pour les coupons payés à leurs clients, lorsque les établissements en encaissent le montant soit auprès d'autres maisons, soit auprès des sociétés émettrices elles-mêmes ou de comptables publics — pour les coupons des titres déposés dan leurs caisses si le montant en est inscrit sur un compte ouvert chez eux au nom des déposants.

(2) Pour les coupons de titres dont les établissements sont propriétaires et pour les intérêts des valeurs dont le revenu est exempt de l'impôt général.

nouvelle. Tous les établissements font rédiger, lors de la présentation de coupons à l'encaissement, un bordereau où sont détaillés les divers titres et le montant des dividendes ou intérêts y afférents. Dans la généralité des cas, ce bordereau est même rédigé en double par les employés de banque. Les plus gros ennuis auraient été pour les étrangers obligés de produire des affidavit.

Ce système ne présentait donc aucune gêne sensible pour les contribuables, c'était surtout une menace qu'ils voyaient se dessiner, par le moyen ainsi donné au fisc de recenser leur fortune mobilière. On a cru voir dans cette mesure ce que M. Vincent Auriol appelait la mise au nominatif du coupon, en laissant le titre au porteur. Cela explique l'émotion considérable soulevée par le vote des articles 61 à 68, disproportionnée avec la très faible obligation supplémentaire qu'on exigeait des contribuables. Le motif en est très bien mis en relief par le rapporteur de la Commission des Finances de la Chambre de 1925.

« Ainsi l'Administration connaîtrait les éléments de « la constitution du portefeuille de chaque contribuable ; « elle saurait si il a préféré les valeurs françaises ou les « valeurs étrangères, les fonds de l'Etat ou les actions et « les obligations des sociétés privées. La composition qua- « litative de la fortune de chaque contribuable serait « mise sous les yeux de l'Administration alors que la seule « chose qui puisse lui importer vraiment, c'est le mon- « tant du revenu encaissé annuellement par le contri- « buable ».

Des obligations plus lourdes incombaient par contre aux établissements de crédit, non pas d'ailleurs du fait de la rédaction des bordereaux de coupons, qui est une chose courante depuis longtemps dans toutes les banques, mais parce qu'ils auraient été tenus de les conserver pendant 5 ans, et surtout de les classer dans l'ordre alphabétique. C'était là le seul surcroît de travail matériel et de paperasserie que la loi leur imposait, et il aurait été évidemment peu de chose pour la majorité des banques. Plus lourde était la responsabilité qui leur aurait incombé

et que la loi du 22 mars 1924 sanctionnait sévèrement (art. 67).

Mais sur ce point, on peut penser que l'administration des Contributions directes, qui a toujours fait, jusqu'alors, une application excessivement modérée des pénalités fiscales dont elle dispose, aurait agi avec la même largeur d'idées.

Enfin l'application du système du bordereau de coupons a paru au législateur une charge trop lourde pour l'Administration. « Quant à celle-ci, écrivait le rapporteur de la Commission des Finances de la Chambre en 1925, dont le personnel suffit déjà à peine à la lourde tâche qui lui incombe, il lui aurait fallu se livrer à un immense travail de copie, de centralisation, de recoupement des bordereaux, à tout un labeur d'apurement qui compliquerait infiniment sa besogne ».

Pour lui éviter ce travail de copie, le projet de loi primitif prévoyait qu'au lieu de conserver les bordereaux, les établissements de crédit devraient chaque année les envoyer à l'administration des Contributions directes.

Cette bonne intention rappelle un peu la fable de l'ours et du dormeur, de La Fontaine. S'exprimant au sujet du flot immense de paperasserie sous lequel l'Administration aurait été noyée, M. Vincent Auriol disait le 22 février 1924 à la Tribune de la Chambre :

« Comment voulez-vous que demain le contrôleur de « chaque canton puisse se reconnaître dans le flot de « paperasses, de feuilles innombrables, qui lui vont venir « de partout, de toutes les banques ? Il sera comme le « garde d'un jardin immense qui est seul pour mettre « en tas les feuilles qui tombent, avec cette différence « que ces feuilles ne tomberont pas qu'à l'automne, elles « tomberont chaque jour de l'année ».

Il est évident, par ailleurs, que le système de copie des bordereaux de coupons n'était qu'un pis aller. Ces recherches auraient nécessité un travail d'une assez longue haleine que le personnel actuel des contrôleurs des Contributions directes aurait pu difficilement assurer.

La loi du 13 juillet 1925, article 23, sonna le glas du bordereau de coupon, et abrogea les articles 61 à 64 et 66 à 68 de la loi du 22 mars 1924. Le rapporteur de la Commission des Finances du Sénat (1) en dressa ainsi l'épithaphe : « Le système imaginé par la loi du 22 mars 1924 a soulevé dans l'opinion générale une opposition si unanime et si justifiée, il a provoqué un tel exode des capitaux, qu'il s'est trouvé définitivement condamné avant d'avoir été appliqué ».

Le système n'était pourtant gênant que pour les banques et l'Administration, et ces protestations véhémentes étaient peut-être la preuve qu'il s'agissait d'un moyen efficace de contrôle. Cependant, le législateur a vu, selon nous, beaucoup trop grand, en exigeant des banques presque une collaboration avec le Trésor, en les forçant à opérer toute une série de discriminations sur les comptes, sur les titres remis en dépôt, etc... Le contribuable ne ressentait aucune gêne sensible, mais il sentait le contrôle occulte du fisc sur les opérations qu'il effectuait, les revenus qu'il touchait, et cela suffit pour provoquer un grand nombre de retraits des dépôts en banque et l'expatriation des capitaux.

Il faut regretter que la loi du 13 juillet 1925 (art. 23) ait purement et simplement abrogé toutes les dispositions que nous venons de résumer. Il serait utile de rétablir la nécessité de l'autorisation visée à l'article 61, dans l'intérêt même du public d'ailleurs. D'autre part, l'article 64 définissait nettement les pouvoirs de contrôle et l'étendue du droit de communication que les agents des Contributions directes posséderaient à l'égard des établissements de crédit et des sociétés par actions. A moins d'admettre que le décret de fusion du 19 septembre 1926 ait pu donner implicitement aux contrôleurs des Contributions directes le droit, jusqu'alors refusé, que possèdent les inspecteurs-adjoints de l'Enregistrement en vertu de l'article 32 de la loi du 4 avril 1926, on doit leur dénier tout droit de

(1) M. Chéron, *J. off.*, Sénat, Documents, 1925, annexe 140, p.149,rapport fait au nom de la Commission des Finances du Sénat.

regard sur les documents autres que les documents comptables. Nous rappellerons qu'aucune des instructions administratives n'a prévu l'exercice de tels droits, et qu'elles admettent que n'importe quelle société par actions peut refuser les registres où sont consignés les noms des propriétaires d'actions nominatives ou un document de même sorte.

De plus, on s'est arrêté, au point de vue de l'utilisation du bordereau de coupons, à un système extrême. Il eût été plus simple d'établir que le contrôleur pourrait simplement prendre les bordereaux qui lui paraîtraient utiles, un an, par exemple, après la date du paiement des coupons. De ce fait, tout travail matériel pour les banques était supprimé, les bordereaux n'étant plus classés par ordre alphabétique, et aussi pour l'Administration qui se serait bornée à prélever les seuls bordereaux intéressants.

L'expérience du bordereau de coupons ne doit pas rester inutile ; certes, il serait vain de vouloir rétablir, même d'une manière détournée, un système aussi décrié. Mais puisque les bordereaux existent dans les banques, il est nécessaire de bien spécifier les droits d'investigation de l'administration des Contributions directes à cet égard et de les étendre, comme le faisait l'article 64, pour permettre une utilisation rationnelle de tous ces documents.

§ II. — *Le carnet de coupons.*

Le bordereau de coupons est le seul moyen de contrôle qui n'exige aucune formalité de la part du contribuable. Sa suppression a eu ceci d'étonnant, qu'elle allait entraîner, par l'établissement du carnet de coupons, des obligations bien plus gênantes et plus strictes pour les rentiers. Ainsi que le faisait remarquer M. Pietri (1), « le meilleur « argument qu'on a presque toujours offert à l'actif du « carnet de coupons est qu'il valait mieux que le borde- « reau, et cet argument est bien faible. En effet, le borde-

(1) *J. off.*, Chambre, Débats, p. 710, séance du 12 juillet 1925.

« reau laisse le contribuable tranquille, mais il persécute « l'Administration et les banquiers, le carnet de coupons « libère dans une certaine mesure l'agent du fisc et les « banquiers, mais il moleste le contribuable ».

La paternité du carnet de coupons revient à M. Bokanowski, alors rapporteur général de la Commission des Finances de la Chambre en 1922 et 1923 (1). Son établissement fit l'objet d'un projet de loi déposé sur le bureau de la Chambre le 8 février 1923 (2). Délaissé pour le bordereau, il redevint la grande vedette des projets parlementaires après l'abrogation de celui-ci par la loi du 13 juillet 1925. Après quatre ans de discussions, il fut adopté par les articles 24 à 28 de la loi du 4 avril 1926, mais son existence fut brève et il fut abrogé par l'article 27 de la loi du 3 août 1926.

Cette destinée a été étrange si l'on pense que ce système, beaucoup plus vexatoire et inquisitorial que celui du bordereau, a été presque l'objet « d'une adhésion nationale » ainsi que le faisait remarquer un président du Conseil (3), et qu'il a été accepté beaucoup plus aisément que n'importe quel autre moyen d'investigation. Il y a un certain illogisme à voir dans le même temps le législateur refuser aux contrôleurs des Contributions directes le droit de recherche dans les banques, et pourtant transformer chaque contribuable en un comptable pour le fisc, le « mettre en carte ».

La technique du carnet de coupons est simple. C'est un livret sur lequel le propriétaire de titres au porteur doit faire inscrire le montant des coupons qu'il présente à l'encaissement, mais uniquement leur montant global. De ce fait, la simple récapitulation du carnet fait apparaître l'ensemble des revenus mobiliers encaissés par l'intéressé, sans révéler la composition du portefeuille ou la

(1) *J. off.*, Chambre, Documents, 1922, session extraordinaire, annexe 5274.
(2) *J. off.*, Chambre, Documents, 1923, p. 318, annexe 5545.
(3) M. Briand, *J. off.*, Chambre, Débats, p. 3939, séance du 2 décembre 1925.

nature des coupons payés. Afin d'éviter que les employés de banque puissent avoir, en inscrivant le montant des coupons touchés, un aperçu de la fortune mobilière du client, les rentiers pouvaient demander à posséder plusieurs carnets. Le contrôleur ne délivrait de carnets que sur justification du domicile. Des sanctions sévères étaient finalement prévues pour les diverses fraudes susceptibles de se produire. Ce système présentait pour le fisc le grand avantage de faire connaître aisément le montant total des revenus touchés. Mais les fraudes résultant de l'évasion des capitaux ayant commencé à prendre de ce chef une plus grande amplitude, la rigueur du principe primitif s'en trouvait considérablement atténuée. Pour l'impôt des successions, l'avantage aurait été bien inférieur, car le carnet ne fait connaître qu'un revenu, et pour en inférer une valeur en capital, il faudrait établir un taux de capitalisation, impossible à déterminer en matière de valeurs mobilières. Le simple examen d'un journal financier fait en effet apparaître, non pas seulement entre les actions et les obligations, mais entre les actions mêmes des taux de capitalisation variant du simple au triple. Au point de vue de l'Administration, le système du carnet de coupons était tout aussi compliqué que celui du bordereau, malgré les affirmations contraires de ses partisans. Chaque contrôleur aurait dû délivrer un très grand nombre de carnets visés par lui, vérifier le domicile réel du redevable, et enfin rassembler les livrets pour la vérification des déclarations, les renvoyer, etc...

Enfin, vis-à-vis des contribuables on allait, pour « atteindre quelques fraudeurs, molester tout le reste de la nation ». On a évalué à environ 8 millions le nombre des individus pour lesquels le carnet de coupons constituerait une obligation totalement inutile et sans intérêt pour le Trésor, du fait de la modicité de leur revenu global et du chiffre élevé du minimum imposable exempté. Cette critique aurait perdu d'ailleurs sa raison d'être si on avait prévu, pour tous les redevables non imposables de toute évidence à l'impôt général, un certificat délivré par le

contrôleur, et qui aurait permis l'encaissement des coupons sans la production du carnet. Pour les autres assujettis, le carnet de coupons eût certainement entraîné une gêne assez grande, il eût, ainsi que l'écrivait M. Pietri, « apporté une nouvelle complication à la profession de contribuable ».

Le même député s'exprimait ainsi sur ce point (1) : « Les gros détenteurs de valeurs mobilières, et même ceux d'entre eux qui ne dissimulaient pas leur revenu, se contenteront, s'il leur plaît, de toucher leurs coupons à l'étranger. Vous ne les en empêcherez pas. Les étrangers, eux, cesseront de toucher leur coupons en France, ou bien, ce qui est plus inquiétant, ne voudront plus posséder de valeurs françaises. Remarquez que les petits détenteurs, eux qui n'auront ni les moyens, ni l'idée, j'en ai la conviction, de toucher leurs coupons hors de France, se conformeront, tout en les maudissant, aux exigences de la loi ».

Le carnet de coupons présentait à un plus haut point encore que le bordereau le même inconvénient de paperasserie, de déplacements, etc., et de plus imposait aux redevables des formalités vexatoires que le bordereau ne présentait pas pour eux.

Nous avons regretté que la loi du 13 juillet 1925 ait supprimé radicalement toutes les dispositions des articles 61 à 68 de la loi du 22 mars 1924, mais ici on ne peut qu'approuver les termes dans lesquels le gouvernement demanda au Parlement, dans le préambule du projet de la loi du 4 août 1926, l'abrogation totale du carnet de coupons.

« La mesure ne répond pas suffisamment au but « recherché qui est la suppression de la fraude, tant en « matière d'impôt général sur le revenu qu'en matière « d'impôt de transmission par décès ; elle risque par contre « d'être la source d'une évasion plus accentuée de la « matière imposable. Pour ne citer que deux exemples, « l'Administration se trouvera désarmée en cas de perte « du carnet et sa demande de remplacement ; la production de l'affidavit peut faciliter la fraude.

(1) *J. off.*, Chambre, Débats, séance du 12 juillet 1925.

« Par contre, le système du carnet de coupons cons-
« titue une gêne et un embarras pour le porteur habitué
« à remplir son devoir fiscal.

« L'heure n'est pas, semble-t-il, de consacrer une expé-
« rience dont le produit est aussi incertain que le préju-
« dice est probable, et qui n'a pas été étrangère à l'éva-
« sion des capitaux ».

§ III. — *Le système du précompte.*

Ce système ne reçut pas la consécration législative, il fut défendu très éloquemment à la Chambre, non seulement par M. Dutreuil qui avait déposé à son sujet un projet de loi, mais encore par certaines personnalités financières, comme M. Pietri. Le système du précompte peut se concevoir de plusieurs façons, soit fonctionnant seul et obligatoire pour tous les titres, soit comme système adventice destiné à ne s'appliquer qu'aux titres au porteur, à l'exception des valeurs nominatives et des titres à endos. C'est cette deuxième sorte de précompte qui retint le plus longtemps l'attention de la Chambre. On en faisait une sorte de contrainte pour les rentiers à faire transformer leurs titres au porteur en titres à endos. Les premiers subissent déjà un impôt de transmission sensiblement plus élevé, mais en plus, au moment de l'encaissement du coupon, une retenue « supplémentaire et provisionnelle » aurait été effectuée.

Cette retenue aurait été calculée à raison d'une certaine proportion du coupon net à toucher par le rentier. Contre la retenue de ce précompte le porteur devait recevoir une pièce comptable, sorte de « monnaie fiscale », mentionnant la quotité de la retenue subie. Si, à la fin de l'année, le rentier veut se faire rembourser les retenues ainsi effectuées, il devra alors donner son nom, son domicile et renvoyer les vignettes au contrôleur. Ce dernier pourra alors facilement connaître, par un calcul très simple, le montant des revenus mobiliers touchés et ayant

supporté le précompte (1). Le contribuable recevra par la suite, soit la restitution du précompte, soit un récépissé valant pour le paiement de ses impôts directs.

Ce système a eu d'éloquents défenseurs. Certains, comme M. Pietri, le comparant à ceux déjà essayés auparavant, faisaient remarquer qu'il avait sur eux « toute la supériorité du procédé cédulaire sur le procédé personnel ».

D'autres enfin, et entre eux M. Dutreuil, faisaient grand cas des considérations suivantes : « Le Français tient par « dessus tout au secret de sa vie privée et de ses affaires. « Alors que d'autres tirent orgueil et vanité de leur for- « tune, des impôts même qu'ils payent, le Français aimera « mieux payer davantage, à condition que ses voisins et « les autres l'ignorent. Profitons de cette qualité ou de « cette faiblesse, en tous cas de cette particularité d'es- « prit. Que le Trésor encaisse, par le précompte, la com- « mission que le porteur va offrir aux intermédiaires, « hommes de paille ou banquiers étrangers, tel est le but « et en réalité la philosophie de mon amendement ».

C'était là, cependant, un système inapplicable et qui n'aurait changé que peu de chose au degré de sincérité des déclarations.

En premier lieu, il était inapplicable pour l'Administration, les contrôleurs auraient été obligés de se livrer au début de chaque année à des collationnements entre les déclarations et les vignettes de précompte qui auraient exigé un travail aussi long que fastidieux. Pour le service de recouvrement, les imputations du précompte, soit en remboursements, soit en paiements d'impôts, auraient jeté un trouble profond dans chaque perception et auraient pu être la source d'erreurs nombreuses. Pour les contri-

(1) Soit, par exemple, un rentier ayant subi du fait de ces prélèvements une retenue de x francs, pour se faire rembourser il adressera au contrôleur les vignettes qui en font foi. Le contrôleur, au vu de ces vignettes, déterminera aisément le montant des revenus touchés (R) par le calcul suivant : $R = \frac{x}{n\ \%}$ (n % étant le taux du précompte).

buables, il aurait été excessivement vexatoire de se voir ainsi retenir une certaine somme (10 % dans le projet Dutreuil) qui, ajoutée à l'impôt cédulaire et aux droits de transmission et de timbre, aurait diminué leurs coupons presque de moitié. Quant au remboursement du précompte, il aurait sans aucun doute nécessité des délais assez longs.

Il y avait quelque chose de plus grave encore, le rentier aurait pu croire, chaque fois que le taux de l'impôt général eût dépassé pour lui celui du précompte, qu'il s'acquittait ainsi d'une manière forfaitaire de son impôt général, et qu'il pouvait se dispenser de déclarer le montant exact de ses revenus mobiliers. En fait, le système du précompte n'aurait forcé à plus de sincérité que la masse des contribuables moyens, pour lesquels il y avait plus d'avantages, à payer l'impôt général sur leurs revenus mobiliers qu'à supporter la retenue du précompte (1).

Plusieurs systèmes mixtes avaient également été proposés. Nous citerons ainsi :

La proposition Dessein établissant pour les détenteurs de titres au porteur l'obligation de choisir entre la production du bordereau ou la retenue au profit du Trésor de 5 % du montant brut du coupon encaissé.

La proposition Gounouilhou (2) remplaçait la production du bordereau par celle du carnet de coupons, la surtaxe prévue étant portée de 10 à 20 %.

Ces deux systèmes correspondaient encore plus à l'idée du rachat de l'impôt général, par une surtaxe de l'impôt cédulaire, que celui du précompte. Leur complication, leur caractère vexatoire, n'eut apporté aucune amélioration dans l'assiette de l'impôt.

(1) Le ministre des Finances, M. Doumer, déclarait à la Chambre le 12 février 1926 : « Il y a par contre des contribuables qui ne s'in-« quiètent pas, ce sont ceux qui sont soumis à l'impôt général pour « un coefficient supérieur à 20 %. Ils considéreront le précompte « comme un forfait et se garderont de faire une déclaration. »

(2) *J. off.*, Chambre, Débats, séance du 22 février 1924.

§ IV. — *La suppression du titre au porteur.*

Les systèmes du bordereau, du carnet de coupons et du précompte, en plus des objections d'ordre matériel et d'ordre psychologique auxquels ils se heurtent, présentent l'inconvénient de n'avoir pas l'efficacité, la rigueur qui seules peuvent être leur rançon. Ces divers moyens cherchent en effet à connaître la richesse mobilière par ce qu'elle a de plus fluide, de plus insaisissable : son revenu. Le coupon d'un titre au porteur est anonyme dans son essence même. Vouloir l'identifier lors de son encaissement c'est soit imposer aux rentiers des obligations exorbitantes, soit noyer l'Administration dans un flot toujours montant de papiers, aux trois quarts inutiles. De plus le titre au porteur, de par son caractère impersonnel, peut être touché n'importe où, dans n'importe quel pays, et les grosses fortunes peuvent aisément se mettre à l'abri de toutes les mesures de ce genre.

Après l'échec de ces diverses tentatives, il apparut alors que le grand responsable de la fraude, c'était le titre au porteur. Et ainsi, on fut amené à envisager d'abord des réformes partielles dans le régime des valeurs mobilières, puis ensuite la mesure radicale de la suppression du titre au porteur. Dans cette suppression on a vu le remède universel destiné à supprimer l'évasion fiscale, en matière d'impôt général comme en matière d'impôt sur les successions (1).

Le 20 avril 1920, MM. Ernest Lafont, Vincent Auriol et Léon Blum proposèrent un amendement à l'article 43 de la loi créant de nouvelles ressources fiscales, amendement

(1) M. J. L. Dumesnil, *J. off.*, Chambre, Débats, séance du 27 janvier 1926 : « Ce qui est certain c'est que toute réforme sérieuse en matière d'impôts suppose nécessairement une modification du régime des valeurs mobilières...

« La réforme des valeurs mobilières a une importance capitale, parce que si vous ne la réalisez pas, sous une forme ou sous une autre, les effets utiles de la nouvelle législation seront annulés ou presque... »

tendant à la suppression de tous les titres au porteur par leur conversion en titres nominatifs dans le délai de trois mois.

En 1922, MM. Vincent Auriol et Léon Blum proposèrent à nouveau la suppression du titre au porteur, pour le remplacer par un titre transmissible par voie d'endossement. Cet amendement fit l'objet d'un rapport de la Commission des Finances de la Chambre qui conclut à son rejet, d'accord avec le gouvernement (1).

En 1923, le ministre des Finances, M. Doumer, créa une Commission extra-parlementaire, sous la présidence d'un sénateur, M. Fernand Faure, afin d'étudier les modifications et simplifications susceptibles d'être apportées au titre nominatif pour en faciliter la transmission. Les résultats de cette commission furent condensés en un projet de loi (2). Celui-ci sommeilla jusqu'en 1925, époque à laquelle il fut repris par M. Clémentel, ministre des Finances, qui le compléta par le projet d'un titre à endos facultatif. Ces textes ne furent d'ailleurs jamais discutés.

Sous l'empire des besoins budgétaires croissants et de l'insuffisance dans le rendement des impôts, la nécessité de la répression énergique de la fraude apparut encore plus urgente, et le 10 décembre 1925 le ministre des Finances, M. Loucheur, reprenant les idées principales du projet Clémentel, déposait un projet de loi (3) ne supprimant pas le titre au porteur, mais exigeant pour lui seul la formalité du carnet de coupons. La Commission des Finances de la Chambre (4), estimant qu'il y avait lieu de recourir à des moyens plus décisifs, proposa à l'adoption de la Chambre un texte (art. 79 à 84 du rapport) prévoyant, dans un délai

(1) *J. off.*, Chambre, Documents, 1922, p. 533, M. Bokanowski, rapporteur général.

(2) *J. off.*, Chambre, Documents, 1924, annexe 7194.

(3) *J. off.*, Chambre, Documents, 1925, annexe 2208, séance du 10 décembre 1925, projet de loi modifiant le régime des titres nominatifs et créant des titres à ordre.

(4) *J. off.*, Chambre, Documents, 1926, p. 72, annexe 2458, rapport fait au nom de la Commission des Finances sur la modification du régime des valeurs mobilières.

de six mois à partir de la promulgation de la loi, la mise obligatoire des titres au porteur sous la forme nominative ou à ordre. Ce texte discuté à la Chambre fut finalement remanié par suite d'une transaction intervenue le 11 février entre la Commission des Finances et le ministre, et basée sur l'institution du titre à endos *facultatif*, avec pour correctif pour les titres restés au porteur l'institution du carnet de coupons (1).

C'est cette dernière formule que consacra la loi du 4 avril 1926. Le sort du carnet de coupons fut tranché par la loi du 4 août 1926 ; il ne subsiste donc plus que le titre à endos, mais facultatif.

Nous examinerons assez sommairement chacun de ces divers projets, car nous croyons que, quel que soit le régime des valeurs mobilières, le contrôle de l'impôt général ne peut porter directement sur la recherche de la valeur en capital des portefeuilles mobiliers. Supposons en effet que toutes les valeurs mobilières soient identifiées, soit par leur forme nominative, soit par la formule de l'endos. Vis-à-vis du fisc, elles ne pourront l'être que si l'endossement ou les mutations de propriété survenues se trouvent inscrits sur les registres de la société, de la ville ou de l'Etat qui les a émises. La vente ne devra donc être parfaite qu'une fois l'enregistrement effectué. Ces registres seront la base essentielle des recherches du fisc. Pour que ces recherches soient efficaces, il faudra en premier lieu effectuer les relevés, c'est-à-dire rédiger les duplicata de toutes les valeurs. Or, on a évalué à près d'un milliard l'ensemble des titres circulant en France (2), et nous ne pensons pas qu'on ait voulu obliger les contrôleurs d'effectuer cinq à six cent millions de pareils relevés (nous admettons qu'on puisse, dans un même établissement, grouper sur un même bulletin les diverses actions ou obligations appartenant à une seule personne). Admettons encore que ces bulletins aient pu être rédigés, pour les

(1) *J. off.*, Chambre, Documents, 1926, p. 177, annexe 2593.
(2) *J. off.*, Chambre, Débats, p. 585, séance du 8 février 1926. M. Louis Dubois : « En comptant l'ensemble des titres des diverses sociétés anonymes, on approche du milliard. »

tenir au courant il faudra, chaque année, se faire présenter, soit les registres, soit plutôt les avis des mutations survenues, consigner la date de la vente ou de l'acquisition afin de savoir quel est le rentier qui a encaissé le coupon à l'échéance (1). Un tel contrôle serait matériellement impossible. En période normale le nombre des transactions journalières, au comptant et à terme, effectuées à la seule Bourse de Paris varie entre 700 et 800.000 ; et on ne peut raisonnablement vouloir enregistrer toutes ces opérations, dont l'importance ne fera que croître étant donné les habitudes de spéculation que les moyens et petits rentiers semblent ainsi contractées depuis la guerre.

La seule réforme efficace concernerait l'impôt sur les successions, dont les déclarations permettraient indirectement le contrôle plus serré de l'impôt général sur le revenu.

A. *Simplifications du titre nominatif.* — Le titre nominatif est peu employé en France, en dehors des cas où il est obligatoire d'après le Code civil — valeurs mobilières des mineurs par exemple (loi du 27 février 1880, art. 5). Il est un moyen de crédit difficile à utiliser, et dont le transfert exige une multiplicité décourageante de formalité longues et ennuyeuses. La différence essentielle entre le titre nominatif et le titre au porteur est beaucoup plus que la simple mention du propriétaire sur le premier, elle consiste dans le caractère juridique très différent de ces deux valeurs. Pour les titres au porteur, sous réserve des restrictions apportées par le monopole des agents de change aux opérations de bourse, la propriété se transmet par la simple tradition et peut se prouver par les voies de l'article 2279 du Code civil. Pour les titres nominatifs, on a entouré le transfert de la propriété de certaines garanties destinées à lui donner un caractère certain, et à assurer la protection

(1) Déclaration de M. Doumer, ministre des Finances, à la Chambre, séance du 7 février 1926. « Mais nous voulons, d'autre part, inscrire les transferts de ces titres sur les registres des villes ou des sociétés intéressées, afin de pouvoir suivre ses mutations successives, connaître ses différents possesseurs et vérifier ainsi l'exactitude de leurs impositions. »

des incapables. On peut certainement les simplifier, les élaguer de tous les obstacles dont leur vente a été entourée, barricadée presque, mais on risque alors de leur enlever leur caractère juridique spécifique.

Ce caractère est d'ailleurs propre au titre nominatif français, aussi aucun des exemples tirés des législations étrangères n'est-il concluant. Les partisans de l'extension du titre nominatif ont souvent fait valoir l'exemple de l'Angleterre et des Etats-Unis où la nominativité est le régime de droit commun. Mais la forme usuelle des titres anglais ou américains est aussi éloignée de notre titre nominatif que de notre titre au porteur, et de plus le public anglo-saxon se tourne de plus en plus vers la forme au porteur.

Permettre la réalisation rapide et commode des titres nominatifs, accroître et faciliter leur circulation par des avantages fiscaux, constituent le seul domaine très restreint dans lequel le législateur peut agir.

Aussi, s'inspirant surtout des exemples étrangers, a-t-on cherché encore plus la création d'une nouvelle espèce de titre, « le titre nominatif négociable par voie d'endos », moyen terme entre la forme nominative pure et la forme au porteur.

§ V. — *Le titre à endos.*

MM. Vincent Auriol et Léon Blum en avaient cherché la réalisation, par le dépôt en 1922 d'un amendement ainsi conçu :

« Les titres au porteur ne seront désormais transmissibles « que par voie d'endossement au moyen d'une mention « écrite au verso du titre par le titulaire et portant expres- « sément :

« Transmis par M... (nom, prénoms, qualité et domicile) « à l'ordre de M... (nom, prénoms, qualité et demeure). « Lieu, date et signature.

« La copie textuelle de cette mention sera signifiée par

« lettre recommandée ou par acte extrajudiciaire au siège « de la société, ville, département ou Etat et transcrite « sur un registre spécial appelé registre des endossements. « Le transfert de la propriété ou de l'usufruit du titre pren- « dra date de la signification de l'endossement. La présente « disposition abroge le paragraphe 2 de l'article 35 du Code « de commerce. »

Cette forme de titre n'était pas entièrement nouvelle, la jurisprudence l'avait déjà acceptée (transmission à ordre par voie d'endossement), et là surtout il était possible de faire état des législations étrangères.

Dans ce sens M. Jacques Duboin s'exprimait ainsi (1) :

« Quand nous parlons de titres nominatifs négociables « par voie d'endos, je ne crois pas que nous apportions une « solution révolutionnaire, pour la raison qu'elle est déjà « appliquée en Amérique, aux Etats-Unis, au Canada, en « Angleterre et les porteurs français qui possèdent des « valeurs de ces pays s'y sont parfaitement accoutumés. « L'expérience des pays que j'ai cités n'a jamais nui à leur « expansion économique, ni au développement de leurs « marchés financiers.

« J'y vois un avantage de plus, c'est que les sociétés « payent leurs dividendes au moyen de chèques, on évite « de grands déplacements de numéraire. L'avantage est « double.

« *M. J. L. Dumesnil.* — Pour confirmer l'observation de « M. Duboin, au sujet de l'existence des titres nominatifs en « Amérique et en Angleterre, je me contenterai d'ajouter « qu'au marché de Wall Street on fait sans difficultés près « de 500.000 mutations par jour. »

Les organismes et la technique bancaires des pays étrangers sont des choses si différentes des institutions françaises correspondantes, la mentalité anglo-saxonne est façonnée par une si longue habitude des opérations de bourse, que leurs exemples ne peuvent guère sur ces points permettre des comparaisons utiles. Ainsi en Angleterre, le Stock Exchange est une société exclusivement privée, indépendante des

(1) *J. off.*, Chambre, Débats, p. 255, séance du 27 janvier 1926.

pouvoirs publics. Aucun monopole d'agent de change n'existe, les « Jober » sont des négociants privés. Les opérations au comptant à Londres sont exceptionnelles, mais le plus généralement sont faites livrables à la fin de liquidation, à une date déterminée le titre est soit levé, soit livré. Enfin l'action nominative y est préférée, parce que l'Angleterre est le pays des grandes fortunes mobilières et immobilières, où les opérations sur les titres mobiliers portent sur de très grosses sommes et sont faites souvent à trois semaines d'échéance.

En Amérique où existent des titres nominatifs, à endos et au porteur, le plus souvent les titres à endos circulent avec le nom de la personne et la mention de l'endos laissés en blanc.

L'expérience faite en ce même domaine par l'Italie était beaucoup plus concluante, elle fut d'ailleurs désastreuse. En 1920 l'Italie se débattait au milieu de difficultés budgétaires, et pour réprimer la fraude, le Gouvernement, par un décret-loi du 24 septembre 1920, supprima le titre au porteur. A peine le décret du 9 juin 1921 établissait-il les modalités d'application d'un système de titre à endos, que le décret du 21 août 1921 en suspendait l'application. Devant la menace, tous les capitaux étrangers, et les capitaux italiens même, quittèrent en masse l'Italie, la rente italienne subit une baisse de 40 % et la lire également.

Le titre à endos français est inspiré de la législation anglaise pour le fond, en excluant la « certification » de signature qui est nécessaire en Angleterre.Par ailleurs, on a fondu en une seule les deux opérations qui s'effectuent pour les titres anglais. Ceux-ci circulent à la bourse, jusqu'à la fin de la période de négociation, sous la forme d'un ticket, sur lequel on inscrit les noms des acquéreurs successifs. A l'échéance du terme le titre est levé par le dernier acquéreur, et ainsi aucune mention d'endos ne figure sur celui-ci. Le titre français est à la fois le ticket et l'acte de transfert (1).

(1) M. Palmade, *J. off.*, Chambre, Débats, séance du 8 février 1926.

Ce qui s'opposera sans doute, en France, à la généralisation du titre à endos, ce sera l'obligation qui est imposée aux acquéreurs de donner communication de la mention de l'endos à l'établissement émetteur, obligation qu'on n'applique pas dans les pays anglo-saxons. Cette signification doit être faite par acte extrajudiciaire ou lettre recommandée. M. Vincent Auriol, défendant son projet, s'exprimait ainsi :

« Telle est la seule formalité dont vous pourriez redou-« ter une gêne. Croyez-vous que ce soit plus gênant pour « le porteur de coupons que d'être obligé d'aller chaque tri-« mestre signer son bordereau à la banque ?

« Nous laissons le coupon au porteur, nous ne gênons pas « le porteur de coupons lorsqu'il va dans n'importe quelle « ville de France en percevoir le montant, et ce n'est qu'au « moment de la tradition, du transfert et de l'endossement « qu'il y a une seule formalité à remplir, la signification de « cet endossement et du transfert. »

Cette formalité, que les auteurs du projet de titre à ordre tenaient pour négligeable, eut été néanmoins pour les rentiers une gêne considérable et en même temps une source de frais supplémentaires appréciables. Il ne semble pas très pratique de faire intervenir, à chaque transfert de titres, l'officier ministériel « honorable, aimable mais redouté » qu'est l'huissier. La lettre recommandée offre autant d'inconvénients, et elle est également onéreuse. Ces deux formalités augmenteraient sensiblement les frais d'acquisition, déjà élevés, des valeurs mobilières. Elles auraient eu pour effet de réduire sensiblement le volume des transactions en bourse.

Il ne peut plus être question actuellement de supprimer le titre au porteur et de le remplacer par un succédané du titre nominatif. L'exemple de l'Italie, où cette réforme a bouleversé la vie économique du pays, est un enseignement fertile pour la France, pays de même mentalité latine.

Ce serait une régression brutale que de vouloir immobiliser le titre au porteur, mobile par excellence, dans un siècle

de progrès où tous les efforts tendent à économiser le temps et accroître la vitesse de circulation des échanges dans tous les domaines. Le public français s'est attaché à cette forme de titres, et celle-ci lui a donné le goût de la spéculation ; plus que la recherche d'intérêts ou de dividendes élevés, celle de la plus-value en capital des titres spéculatifs prédomine maintenant chez les rentiers. Peu à peu la vie économique, par ses tendances incompressibles, empiète sur le domaine juridique, qu'elle force à s'adapter à ses nouveaux besoins. Toute mesure qui tend à s'y opposer est destinée à rester vaine.

Ainsi, le titre négociable par voie d'endos, qui a reçu la consécration législative, attend-il encore le décret qui doit régler ses modalités d'application (art. 23 loi du 4 avril 1926).

De toutes ces tentatives, de tous ces débats passionnés, il n'est donc resté que très peu de choses, si ce n'est des réflexions un peu désabusées. Le fisc ne peut pas, que ce soit à sa source ou dans ses manifestations bancaires, saisir efficacement cette richesse mobilière. Traquée à l'intérieur du pays, elle s'évadera et fera fructifier les entreprises étrangères aux dépens des nôtres. Les grandes mesures radicales sont dangereuses et stériles. Il n'en résulte pas pourtant qu'il faille considérer d'un œil serein notre système actuel en se gardant d'y toucher.

Si les menaces précises contre la fraude mobilière restent vaines, le réflexe d'autodéfense suggérant immédiatement de nouveaux moyens d'évasion, il n'en est pas de même des menaces occultes que le fraudeur peut sentir autour de lui, sans pouvoir les identifier, les localiser. Il faut essayer de réaliser ce que nous appellerons cette « atmosphère, cette ambiance ». Le rentier doit sentir, malgré l'absence de formalités pesant sur lui, le contrôle fiscal et, par là même, le redouter, sans défense possible, puisqu'il ne saura pas exactement comment et par quels moyens il se produira. Pour cela il n'y a qu'à donner, sans controverses possibles, à l'administration des Contributions directes ce que M. Chéron appelait « l'exercice » dans toutes les banques, dans les

établissements de crédit, dans les sociétés par actions, chez tous les courtiers, agents de change et autres.

Prévoir ensuite un mode d'utilisation rationnelle des documents tenus par chacune de ces personnes ou sociétés, en laissant aux contrôleurs des Contributions directes le soin de trier dans tout cela les renseignements utiles et ceux encombrants. De cette façon on pourra, par épreuves, contrôler à la fois le capital et les revenus mobiliers. Par ailleurs, chaque fois que le contribuable excipera de la possession soit d'une somme en espèces, soit de valeurs mobilières exemptes légalement de l'impôt général sur le revenu, il n'y aura qu'à en exiger de lui la justification, par la production des titres et des espèces, ou d'un récépissé de dépôt en banque.

Ainsi extension du droit d'investigation, extension du droit de communication sont à notre sens les seules armes qui puissent permettre un contrôle possible et efficace des revenus des capitaux mobiliers (1).

(1) Nous citerons, pour mémoire seulement, le système conçu par M. Jean Labadie dans son livre *Si j'étais Ministre des Finances*. M. Labadie voit dans la démonétisation des billets de banque et leur remplacement par des chèques — à l'exception des petites coupures auxquelles seraient substituées des vignettes au cours limité à la durée de l'exercice financier — un moyen d'empêcher toute tentative d'évasion fiscale.

Les difficultés que rencontre le procédé de paiement par chèque pour s'acclimater en France rendent bien hypothétiques les possibilités de réalisation d'un tel système.

CHAPITRE II

Les conventions internationales.

Chaque fois que des mesures d'ordre général sont prises dans un pays pour limiter les fraudes auxquelles donnent lieu les valeurs mobilières, on assiste aux mêmes phénomènes : vente des titres nationaux et acquisition de valeurs étrangères, évasion de ces valeurs dans les banques des pays voisins. Pour que de telles mesures soient, non seulement efficaces, mais possibles, pour qu'elles ne risquent pas de ruiner le crédit public et d'arrêter l'essor de la vie économique, il faut qu'auparavant des ententes internationales aient ôté, sinon toute possibilité, du moins tout intérêt à l'évasion des capitaux mobiliers.

Il semblerait que tous les grands pays, dont le régime fiscal comprend à l'heure actuelle des impôts sur le revenu, aient intérêt à conclure entre eux de pareilles conventions, qui assureraient une efficacité entière à leurs moyens de contrôle. Cependant, l'élaboration de ces accords est pleine de difficultés, et jusqu'à présent les progrès faits en cette matière sont peu de chose.

La première entente fut celle passée entre la France et l'Angleterre le 15 novembre 1907. En la forme, c'est une simple convention diplomatique entre les deux gouvernements, non soumise à la ratification des parlements. Au fond, elle ne prévoit qu'un échange de renseignements. Les deux gouvernements se sont engagés à se communiquer réciproquement tous les renseignements dont ils pourraient disposer sur les successions mobilières de leurs nationaux venant à s'ouvrir dans l'un ou l'autre pays, et dont l'actif serait supérieur à cent livres.

Cette convention a soulevé quelques critiques. Du point de vue français, elle ne présente guère d'intérêt, tous les

renseignements ainsi communiqués par le gouvernement anglais étant, à dates fixes, publiés dans un journal officiel de Londres. Du point de vue anglais, elle sanctionne une véritable injustice, ce gouvernement ne s'étant pas engagé à soustraire à ses droits de « death duties » les valeurs appartenant au de cujus français et déposées en Angleterre. Elles se trouvent ainsi frappées deux fois.

Avant la guerre, le gouvernement français a essayé de négocier de pareils accords avec les pays limitrophes : la Belgique, la Suisse, l'Allemagne. Toutes les nations pressenties se sont récusées. Le gouvernement français essaya même de faire pression sur la Belgique en subordonnant l'octroi de l'émission d'un emprunt belge sur le marché de Paris à la conclusion d'un pareil accord.

Après la guerre, la première tentative fut faite sous l'initiative de M. de Lasteyrie, ministre des Finances. Le gouvernement français saisit la Conférence de Gênes, qui se borna à renvoyer la question à la Société des Nations.

Le comité financier de la Société des Nations a accompli dans certains domaines une œuvre remarquable, mais il n'a pu encore mettre sur pied un contrôle international quelconque. La première session tenue par les experts financiers nommés par la Société eut lieu en octobre 1923, la seconde en mars 1924. Elles provoquèrent d'ailleurs des désillusions, étant donné les espérances qu'elles avaient fait concevoir :

« Pour la première fois, déclarait M. Doumer, ministre « des Finances, nous avons vu fléchir les égoïsmes nationaux « qui poussaient jusqu'à présent de nombreux pays à « refuser même à entrer en conversation sur ce sujet si délicat « des valeurs mobilières. Pour la première fois, en raison « sans doute du besoin d'argent qui sévit actuellement « dans tous les pays, les délégués de tous les Etats ont « obéi à la nécessité d'essayer de faire quelque chose pour « réprimer les fraudes fiscales et pour mettre fin au régime « chaotique dans lequel nous nous trouvons aujourd'hui « où les étrangers sont beaucoup plus favorisés que les « nationaux, du fait que, étant étrangers, ils se trouvent

« en quelque sorte avoir deux patries, la leur et celle où ils « ont placé leurs capitaux.

« Nous arrivons donc à une heure où chacun sent la néces- « sité de réaliser une entente internationale. »

Les résultats acquis sont encore maintenant très restreints. Les experts financiers n'ont pu qu'étudier certains points, comme la définition du domicile fiscal, la question de l'impôt cédulaire sur les créances, rentes viagères, sur les dépôts en comptes courants, la répartition de ces impôts entre l'Etat du domicile et l'Etat de la situation des biens. Les sessions de 1927 (1) et de 1928 n'ont encore apporté aucune solution réelle.

La seule convention conclue par la France depuis celle du 15 novembre 1907 est l'accord franco-monégasque du 26 juin 1925. La convention fut promulguée en France par un décret du 20 octobre 1925 (2).

Aux termes de la convention, l'administration monégasque s'engage à fournir divers renseignements au sujet des biens possédés, des revenus touchés sur le territoire de la principauté, par des personnes de nationalité autre que la nationalité monégasque et domiciliées ou ayant leur résidence habituelle en France. Les renseignements fournis sont envoyés, soit spontanément (art. 1er du décret), soit sur la demande de l'administration française (art. 2). Ils ont un domaine très étendu, puisque l'administration monégasque transmet la liste des coupons de valeurs étrangères, autres que les valeurs monégasques, payées à des personnes domiciliées en France.

Une telle convention est exceptionnelle et on ne saurait en tirer de modèle ou d'exemple pour celles que l'on peut espérer conclure, par la suite, sous l'égide de la Société des Nations. Ces ententes rencontrent de gros obstacles, de par la mauvaise volonté des petits Etats comme la Suisse et la Belgique. Ceux-ci ont surtout intérêt à recueillir les capitaux qui s'évadent de France, d'Angleterre, d'Alle-

(1) Société des Nations, *Questions économiques et financières*, Genève, 1927 (2e volume).

(2) *J. off.* du 22 octobre 1925.

magne. Les banques de Zurich, de Genève, par exemple, répandent à profusion dans les pays étrangers des circulaires elles font ressortir tous les avantages de sécurité matérielle et fiscale que présente pour les capitaux étrangers un dépôt dans leurs coffres. M. de Lasteyrie (*op. cit.*) comparait justement ces petits pays aux « borduriers à l'entour des grandes chasses », guettant et attirant les capitaux étrangers.

Les grands Etats ont à l'heure actuelle, à peu près tous, doublé le cap dangereux des budgets déficitaires et des expédients financiers. La question de la répression de la fraude n'a plus cette acuité qui les poussait avec autant de bonne volonté, de désir d'entente, vers des accords internationaux. La conclusion de ces derniers, éminemment désirable cependant, en sera rendue encore plus difficile, voire même problématique.

CHAPITRE III

Les diverses méthodes de vérification des comptabilités.

Pour toutes les personnes ou sociétés visées à l'article 10 des lois codifiées, l'imposition des bénéfices commerciaux est basée sur le bénéfice net, tel qu'il ressort de la comptabilité. La comptabilité d'un établissement est l'ensemble des documents, livres ou registres sur lesquels sont relatées les diverses opérations effectuées pour l'exploitation du commerce ou de l'industrie, documents susceptibles de fournir à la fin de périodes données le résultat de ces diverses opérations. Les documents comptables peuvent être tenus de deux façons différentes, soit en partie simple, soit en partie double (1).

Le premier mode de passation des écritures ne se rencontre que dans les entreprises de faible importance. Il est peu rigoureux et ne donne aucun renseignement précis sur la situation de la maison. Au point de vue fiscal, il est considéré comme suffisant, l'article 10 des lois codifiées spécifiant que le contribuable doit fournir à l'appui de sa déclaration « un résumé du compte de profits et pertes ou *un état de ses bénéfices* ».

Le second mode est le seul usité dans les maisons sérieuses et de quelque importance. Les comptabilités en partie double présentent, suivant les entreprises, une très grande diversité de comptes, et des modes très différents de passation des écritures. Ce sont ces comptabilités que les agents de l'administration des Contributions directes ont à vérifier. Cette vérification peut être faite de deux façons.

(1) Ainsi appelée parce qu'une même opération fait l'objet d'une inscription à deux comptes différents, au crédit de l'un et au débit de l'autre.

La première ne nécessite aucune connaissance comptable approfondie, elle est incomplète et partielle. Le contrôleur, après avoir jeté un coup d'œil sommaire sur le compte d'exploitation (1), examine surtout le compte de pertes et profits aux rubriques « Amortissements », « Intérêts », « Appointements », « Impôts », etc. Les dépenses personnelles, les impôts non commerciaux, les appointements et les intérêts patronaux, les excès d'amortissement sont réintégrés, et la vérification est achevée. Il n'est pas besoin d'être grand clerc en comptabilité pour faire de telles vérifications, mais elles ne sont productives qu'une seule fois, et le contribuable mis en défiance sur des points aussi évidents ne recommencera pas ses errements.

La seconde méthode est longue. Elle nécessite une connaissance sérieuse des principes comptables, et une certaine habitude dans le jeu des comptes. La vérification du compte d'exploitation fait presque toujours apparaître des irrégularités et des omissions dans les ventes, mais elle nécessite des recherches préalables, soit dans les gares, soit chez les clients. Elle représente un travail assez long, qui consiste à recouper, par exemple, le compte « Ventes » avec les comptes de caisse, de banque, de clients, à se faire représenter les relevés trimestriels des banques, etc... Il faut, de plus, examiner soigneusement les livres d'inventaires, les bases d'évaluation des stocks, suivre les augmentations de matériel et d'outillage, vérifier par épreuves les additions, les reports. Ce sont là œuvres d'assez longue haleine, le plus souvent hors de proportion avec le laps de temps dont chaque contrôleur peut disposer pour ses vérifications (2).

(1) Il se présente ordinairement de la façon suivante : au crédit les ventes de l'exercice comptable et le stock de la fin de l'exercice, au débit le stock au début de l'exercice, les achats, les frais de fabrication. La différence entre le débit et le crédit donne le bénéfice ou le déficit brut suivant que le premier est supérieur ou inférieur au second.

(2) En moyenne il y a dix à douze vérifications à effectuer chaque année par division de contrôle, et chacune d'elles nécessiterait, en tenant compte des jours de réception hebdomadaires, une semaine. Il est matériellement impossible à n'importe quel contrôleur de consacrer ce temps-là aux vérifications.

Mais ce n'est pas l'obstacle capital. Le plus gros écueil est souvent l'inexpérience du contrôleur. La comptabilité n'exige pas pour sa compréhension des intelligences spéciales, mais il faut pour la bien saisir avoir en quelque sorte le réflexe comptable. Lors de chaque vérification, le contrôleur a en face de lui non seulement le teneur de livres, mais encore un expert comptable. Pour pouvoir suivre aisément la discussion, le contrôleur devra s'assimiler très vite les particularités comptables de la maison, le jeu de certains comptes spéciaux, en somme posséder à fond la technique et la pratique nécessaires. Or ce sont là des choses qui ne s'acquièrent qu'à la longue, et non pas seulement par l'étude d'ouvrages théoriques.

Très souvent le contrôleur n'osera pas poursuivre son analyse des comptabilités de crainte de s'égarer et de commettre des impairs.

Peut-on remédier à ce défaut par une instruction comptable plus approfondie donnée aux agents ? L'étendue des matières demandées aux examens professionnels des surnuméraires, qui, actuellement, embrassent l'enregistrement, les anciennes contributions directes, les impôts sur le revenu, le droit civil, le droit administratif, la procédure civile, le droit commercial, la comptabilité, ne permet pas d'approfondir ces dernières notions, qui font figures de parents pauvres.

Deux remèdes sont possibles. Ce sont : soit la création au sein de l'Aministration d'un corps de vérificateurs de comptabilités, semblables à ceux qui existaient en matière de contributions sur les bénéfices de guerre, soit l'utilisation d'experts-comptables agréés.

Cette dernière solution est de beaucoup la plus intéressante. Elle présente l'avantage de ne pas augmenter le nombre de fonctionnaires, de ne pas spécialiser outre mesure certains agents et de ne pas réduire le rôle du contrôleur à celui d'un simple auxiliaire uniquement chargé de tâches matérielles.

Cette solution a, de plus, le mérite de pouvoir être égale-

ment utilisée pour la défense des intérêts du public, actionnaires et rentiers.

Il y a actuellement une tentative de création d'un corps spécial de vérificateurs de comptabilités, composés de receveurs de l'Enregistrement et de contrôleurs des contributions indirectes, autrefois affectés au contrôle des bénéfices de guerre, et incorporés au cadre des contributions directes. Mais là encore les vérifications, quoique plus approfondies, ne peuvent porter sur un contrôle détaillé et minutieux de l'ensemble des écritures. L'écueil, que rencontrerait la généralisation de ce système, est que l'examen de n'importe quelle comptabilité de toute maison un peu importante ne peut être fait avec fruits que si chaque écriture est revue, les additions refaites, les reports collationnés, les factures pointées, les comptes de banque recoupés avec les relevés fournis par celles-ci... etc. C'est une œuvre que seul le comptable chargé de l'établissement du bilan peut mener à bien.

La création d'experts-comptables agréés, ou la réglementation de cette profession, n'est pas une proposition révolutionnaire. Plusieurs projets de réforme ont été déjà proposés (1), ils ont abouti à la solution la plus mauvaise d'ailleurs ; la création, par le décret du 22 mai 1927, du brevet d'expert-comptable reconnu par l'Etat, qui n'est que la sanction d'un examen.

En France, l'institution d'un corps d'experts comptables pourrait heureusement résoudre, d'une part la question des vérifications fiscales de comptabilités et de l'autre celle de la vérification des comptes des sociétés anonymes dans l'intérêt même des actionnaires (2). La loi du 24 juillet 1867 sur les sociétés anonymes a laissé à celles-ci le choix absolu de leurs commissaires des comptes. Ceux-ci sont chargés

(1) Voir dans la *Revue politique et parlementaire* du 10 février 1929 un article : « La protection de l'épargne et les experts-comptables », où sont analysées les principales propositions de loi.

(2) Sur toute cette question, nous nous sommes profondément inspiré d'une proposition de loi tendant à la réglementation des bilans et de la profession d'expert-comptable agréé déposée par M. Chastanet et plusieurs de ses collègues.

de vérifier la concordance entre les chiffres du bilan et les écritures sociales. Cette vérification est des plus illusoires, les commissaires n'ayant, la plupart du temps, ni l'indépendance vis-à-vis du conseil d'administration, ni la compétence suffisantes. Leur exposé est inspiré directement du rapport des administrateurs. Les conséquences sont naturellement les suivantes (1) :

1° L'actionnaire n'est pas défendu. Exemple : Société déposant son bilan alors que le dernier rapport des administrateurs, présenté à peine plus de trois mois plus tôt, déclarait que le rapport des commissaires témoignait de la concordance de chiffres.

2° Les administrateurs peuvent se permettre les écritures les plus fantaisistes.

3° Beaucoup de bilans s'efforcent, non pas de présenter une situation brillante, mais de cacher les bénéfices réalisés. Nombreux sont les moyens employés à cet effet : amortissements exagérés, réserves faites avant inventaire, estimation trop faible des stocks et des créances, etc.

Les institutions anglaises sont sur ce point singulièrement intéressantes, elles ont rendu au Trésor britannique des services précieux. Aucun monopole de droit n'existe en Angleterre, aucun diplôme officiel ou brevet n'a été institué, il existe seulement un petit nombre de grandes associations de comptables reconnues d'utilité publique et dont les deux principales sont : « L'Institute of Chartered Accountants in England and ideales », et la « Society of Incorporated Accountants and auditors ».

Ces Chartered Accountants ont un véritable monopole de fait, c'est parmi eux que sont choisis les commissaires aux comptes des sociétés anonymes. Leur vérification est excessivement serrée, ils revoient toutes les écritures passées et examinent chaque document comptable. Les maisons de comptables n'acceptent que ceux ayant l'honorabilité et la compétence nécessaires ; elles leur interdisent de faire un acte commercial quelconque, et d'accepter une rému-

(1) *J. off.*, Chambre, Documents, 1926, annexe 2668.

nération en dehors de leur salaire. M. Chastanet cite le cas d'une de ces maisons : « Price Waterhouse et Cie qui occupe « 700 à 800 comptables et qui est appelée en Amérique « pour remplir les fonctions de commissaires des comptes « des deux plus considérables entreprises métallurgiques « des Etats-Unis : la Corporation de l'Acier et la Compagnie « métallurgique de Bethléem. »

Au point de vue fiscal, les Chartered Accountants ont rendu de grands services.

« Les agents des Contributions directes, écrit M. Chas- « tanet, acceptent sans discussion les déclarations des en- « treprises soumises au contrôle comptable des principales « maisons du Chartered Accountants. Double avantage : « simplification du travail pour les agents du fisc et rende- « ment supérieur (les taxes sur les bénéfices de guerre ont « produit en Angleterre une somme proportionnellement « très supérieure au produit des taxes françaises). De plus, « le commerçant anglais ne craint pas l'inquisition des « employés des Contributions, s'il a pris la précaution de « faire vérifier ses livres par un comptable expert. En dehors « de leurs travaux professionnels, les Chartered Accountants « ont été utilisés par le gouvernement britannique pour « les tâches suivantes :

« Agents du ministère des munitions pour la détermina- « tion des bénéfices des 4.667 usines contrôlées par l'Etat, « conseillers pour la passation de tous les contrats de « guerre. »

Les Chartered Accountants apparaissent comme une institution propre à la mentalité et aux habitudes anglo-saxonnes, et il serait sans doute vain de vouloir établir en France des institutions similaires modelées sur elle.

Un certain nombre de propositions ont été émises et plusieurs projets de loi ont été déposés. Ils tendent à quatre réformes possibles :

1° Institution d'un corps d'experts.

2° Création d'offices d'experts analogues à ceux des notaires.

3° Délivrance d'un diplôme par le gouvernement.

4° Constitution d'associations libres reconnues d'utilité publique ou agréées par le ministère du Commerce (1).

Cette quatrième conception est la seule qui nous paraisse intéressante. Elle éviterait l'ingérence de l'Etat dans la profession, et elle contient les deux conditions nécessaires pour que le titre d'expert-comptable soit une référence sérieuse pour le fisc : en premier lieu, sélection à la base et par conséquent garantie de compétence, en second lieu contrôle par les pairs, qui disposeraient de pouvoirs de répression contre ceux coupables de compromissions. La Compagnie des Experts-Comptables de Paris a d'ailleurs, à plusieurs reprises, réclamé l'organisation de leur profession sur des bases analogues.

Après quelques années de fonctionnement, une fois que les experts auraient acquis l'autorité que les Chartered Accountants possèdent en Angleterre, il n'est pas douteux que les bilans contresignés par eux seraient acceptés comme exacts par les contrôleurs, dont le rôle en cette matière ne consisterait plus que dans les redressements portant sur des questions de principe.

Le gouvernement semble avoir choisi, entre les solutions possibles, une des plus mauvaises, en prévoyant l'intervention de l'Etat par la délivrance d'un diplôme. La garantie seule de la compétence n'est pas suffisante, elle doit être complétée par celles de l'honorabilité et d'une compréhension élevée des devoirs de la profession.

Le décret du 22 mai 1927 (2) n'a apporté aucun résultat appréciable, c'est une demi-mesure insuffisante. Il prévoit l'institution d'un brevet d'expert-comptable dont l'obtention est subordonnée aux conditions suivantes. Il faut :

1° Subir avec succès un examen préliminaire ;

(1) *J. off.*, Chambre, Documents, 1926, annexe 2268. La proposition de loi de M. Chastanet est basée sur cette dernière conception.

De même, une deuxième proposition de loi de M. Chastanet (des 5 et 10 décembre 1928) prévoit l'établissement de compagnies d'experts-comptables jouissant d'un monopole pour les fonctions de commissaires des comptes.

(2) Publié au *J. off.* du 2 juin 1927.

2° Accomplir un stage de cinq ans chez un expert-comptable reconnu par l'Etat ;

3° Subir avec succès un examen final.

Un arrêté ministériel du 25 mai 1927 a fixé les modalités d'application et les conditions dans lesquelles les examens et le stage seraient exigés.

Il existerait (1) actuellement 465 experts comptables brevetés et leur nombre serait triplé à la fin de 1929.

Au point de vue fiscal, le décret du 22 mai 1927 ne pourra offrir d'utilité que si nos experts-comptables brevetés peuvent acquérir la réputation de haute moralité professionnelle que les Chartered Accountants possèdent d'une manière indiscutée.

(1) *Revue politique et parlementaire*, 10 février 1929 (*op. cit.*).

CHAPITRE IV

L'intervention des représentants du contribuable.

Exception faite de la contribution foncière des propriétés bâties et des propriétés non bâties, et jusqu'à la loi du 4 avril 1926, les diverses opérations d'assiette des impôts cédulaires et de l'impôt général se réglaient entièrement entre le contribuable et le fisc. Le régime administratif français, façonné par les traditions, la mentalité latine, n'admet que rarement l'intervention des tiers dans le fonctionnement de ses services publics. Les principes d'autorité du Ier Empire ont marqué tout notre système administratif à leur empreinte. Les conseils que l'on plaça à côté des fonctionnaires n'eurent longtemps qu'un rôle effacé. La mentalité anglo-saxonne, par contre, a permis de faire une place beaucoup plus large à la collaboration du public dans l'exercice des fonctions publiques.

En ce qui concerne l'assiette de notre système d'impôts sur le revenu, est-il désirable d'établir une telle collaboration entre le fisc et le contribuable ? et cette intervention peut-elle être efficace pour la répression de la fraude ?

Des auteurs considérables l'ont affirmé. M. Hauriou (1) s'exprime ainsi à ce sujet.

« Le contribuable devrait être traité comme le conscrit, « celui-ci n'est déclaré bon pour le service que par un conseil « de revision, qui est une juridiction ; le contribuable ne « devrait être inscrit au rôle que par un conseil des contri- « butions. Les anciennes garanties politiques supprimées « devraient être remplacées par une garantie juridiction- « nelle préalable. »

Aussi affirmatif était M. Martinet, qui s'exprimait ainsi

(1) Hauriou, *op. cit.*, p. 876 et 892.

lors de la discussion de la loi du 15 juillet 1914 sur l'impôt général (1) :

« C'est en démocratisant les bases fondamentale sur les-« quelles repose l'impôt, en en faisant pénétrer les détails « dans l'esprit de la nation que, de génération en génération, « on affirme et l'on développe chez chaque citoyen la « notion très nette de sa responsabilité vis-à-vis de la « société, de ses devoirs envers l'Etat. Tout citoyen impo-« sable peut faire partie d'une commission d'évaluation ; « il doit à la société, il se doit à lui-même de se comporter en « juge expérimenté, averti, impartial. Les questions, les « recherches, les justifications réclamées, perdent dans un « large degré leur caractère inquisitorial. Tel membre « d'une commission, élu par ses pairs, taxateur aujourd'hui, « sera demain soumis à la taxe ; on ramène ainsi l'ensemble « de la nation à l'esprit de société, aux idées d'ordre public ; « chacun envisage la contribution qui lui est demandée « comme un juste concours aux besoins de l'Etat. Ainsi sont « atténués les contacts et les conflits, qui, dans les questions « financières, rendent l'intervention du fisc trop souvent « odieuse. »

La loi du 4 avril 1926 semble avoir donné la consécration législative à ces idées, mais timidement et incomplètement. Les dispositions prévues par elle ne sont sur ce point que des mesures incomplètes qui rencontrent assez de résistance, parmi les agents de l'Administration. Avant d'étudier ce dernier régime et l'extension qu'on pourrait utilement lui donner, nous examinerons les dispositions prises par les législations étrangères sur ce point.

Angleterre. — L'assiette de l'Income-Tax est assurée par la collaboration très intime d'agents locaux et d'agents gouvernementaux. Ainsi que le définit M. Allix (2) : « le principe adopté est de confier aux représentants des contribuables les opérations fiscales sous le contrôle de l'Etat. » Le Parlement nomme des commissaires de l'impôt foncier,

(1) *J. off.*, Sénat, Débats, p. 982, séance du 2 juillet 1914.
(2) Allix, *op. cit.*, p. 995.

qui désignent par district sept personnes prises, soit parmi eux, soit parmi les habitants du district remplissant certaines conditions, et appelées commissaires généraux (general commissionners). Ces commissaires nomment à leur tour par paroisse, ou par groupe de paroisses, un ou plusieurs assesseurs (assessors) ; commissaires de l'impôt foncier, commissaires généraux, assesseurs sont ainsi les représentants des contribuables, les derniers seuls sont appointés par le gouvernement. Ces assesseurs sont chargés d'envoyer aux contribuables les formules de déclaration, de les recevoir ensuite, et de les rehausser s'ils le jugent nécessaire.

Les commissaires généraux recueillent par district les déclarations et les rendent exécutoires. Auparavant ils ont dû les communiquer au représentant du pouvoir central, le contrôleur (surveyor). Pour la cédule D (bénéfices commerciaux), des experts spéciaux existent ou commissaires adjoints, nommés par les commissaires généraux, et à côté d'eux des fonctionnaires ambulants ou « commissaires spéciaux », qui, sur la demande des intéressés, remplacent les commissaires adjoints.

Allemagne. — La loi du 13 décembre 1925 a unifié la législation fiscale dans toute l'étendue du Reich. La loi du 10 août 1925 a d'ailleurs maintenu pour les impôts sur le revenu les grandes lignes de l'ancien Einkommensteur prussien. Les représentants des contribuables ont leur place à la fois dans les commissions de taxation et à la fois dans les tribunaux chargés du contentieux. En premier lieu, aux divers offices régionaux (Landesfinanzaemter) sont adjointes des commissions de taxation où figurent des fonctionnaires et des contribuables. Leur travail est préparé par des commissions d'évaluation préalable, instituées par commune ou par groupes de communes, et par les conseils d'administration communaux.

Auprès de chaque Landesfinanzaemter existe un tribunal chargé du contentieux (Finanzgericht) composé de deux fonctionnaires et de trois membres élus.

Italie. — La base de l'impôt est la déclaration du contri-

buable. En cas de litige entre ce dernier et le fisc, la contestation est portée devant une commission cantonale présidée par un fonctionnaire et se composant de huit autres membres pris parmi des contribuables. Les décisions de cette commission peuvent être portées en appel, soit par le fisc, soit par le contribuable devant une commission provinciale composée également en majorité de représentants des contribuables.

Aux Pays-Bas, au Danemark et en Autriche, fonctionnent également des commissions locales pour l'assiette des divers impôts sur le revenu.

Cet exposé très sommaire permet de concevoir trois modes de coopération des contribuables et du fisc :

1° Les impositions sont arrêtées dans tous les cas par une commission de taxation, où siègent des contribuables et des fonctionnaires.

2° Les litiges survenant entre le fisc et les assujettis sont seuls portés devant des tribunaux composés pour partie de contribuables.

3° Les opérations d'assiette et de contentieux sont toutes deux soumises à des commissions mixtes de redevables et d'agents du gouvernement.

En France, jusqu'à la loi du 4 avril 1926, n'existaient de commissions qu'en matière de contributions foncières des propriétés non bâties et des propriétés bâties. Pour celle-là l'article 8 de la loi du 28 mars 1914 prévoit la collaboration, pour la détermination des bases d'imposition, du contrôleur et de cinq classificateurs. En cas de désaccord, le litige est porté devant une commission départementale (art. 9, *ibid.*) composée de fonctionnaires, de conseillers généraux et d'un agriculteur. Enfin, le maire peut faire appel des décisions de cette dernière commission (art. 10, *ibid.*) devant une dernière commission siégeant au ministère des Finances. C'est donc ici le troisième système qui s'applique.

Pour la contribution foncière des propriétés bâties, un système tout différent a prévalu. Le contrôleur est simple-

ment assisté du maire et de la commission des répartiteurs, il consigne sur un procès-verbal les indications relatives à chacun des types d'évaluation choisis. Ce document est signé par le maire et les répartiteurs. En cas de désaccord, le procès-verbal est soumis à l'approbation du préfet. La commission des répartiteurs n'a donc ici que très peu de pouvoirs et sert surtout à renseigner le contrôleur.

Pour tous les autres impôts sur le revenu, la procédure suivie jusqu'en 1927 était exclusivement administrative, c'est-à-dire qu'elle ne mettait en jeu, pour l'assiette et pour le contentieux, que des agents de l'Administration, fonctionnaires ou juges administratifs.

La loi du 4 avril 1926 consacre une innovation, encore timide, en instituant deux commissions, l'une en matière de bénéfices non commerciaux, l'autre en matière de bénéfices commerciaux, destinées, non pas à trancher les litiges naissant entre le fisc et les redevables, mais à donner un avis, qui décidera de la charge de la preuve (art. 12 des lois codifiées pour la cédule des bénéfices commerciaux, art. 59 à 62 pour celle des bénéfices non commerciaux). Le recours à la commission prévue à l'article 12 est seulement facultatif pour le contrôleur, tandis que pour les professions non commerciales le recours est obligatoire, lorsque le désaccord persiste avec le contribuable.

Ces deux commissions, à l'exception du président (1) et du secrétaire (2), sont exclusivement composées des représentants des contribuables (art. 12 et 60).

Ce n'est pas là une garantie d'impartialité à l'égard du fisc, qui montre d'ailleurs assez de répugnance à leur faire appel.

La solution donnée par la loi du 4 avril 1926 n'est évidemment qu'un moyen terme, et sans doute un simple acheminement vers l'extension de la coopération du contribuable et de l'administration. Sous laquelle des trois formes indiquées plus haut cette collaboration peut-elle réaliser

(1) Le président du tribunal civil du chef-lieu ou en cas d'empêchement un membre du tribunal.

(2) Un inspecteur des Contributions directes.

le maximum d'efficacité ? C'est là une question d'espèce pour chacune des cédules, qu'il convient d'étudier séparément.

§ I. — *Les commissions de contribuables dans l'assiette de l'impôt des bénéfices commerciaux.*

L'avis donné par la commission prévue à l'article 12 des lois codifiées ne peut être sollicité que si le contribuable ne réalise pas un bénéfice supérieur à 50.000 francs, ou n'est pas une des sociétés visées à l'article 10. Nous avons déjà indiqué combien il serait souhaitable d'établir cette discrimination sur une autre base que le bénéfice et bien plutôt sur le chiffre d'affaires.

Si l'on a peur d'imposer, de ce fait, une obligation trop lourde aux moyens commerçants, il n'y a qu'à choisir une limite suffisamment élevée du chiffre d'affaires (500 à 600.000 fr. par exemple). Pour tous les commerçants astreints à la tenue d'une comptabilité, les seules discussions possibles se limitent à des questions de principe, du domaine de la juridiction administrative.

Pour les autres redevables on peut concevoir deux sortes de commissions (1). La première, commission de taxation, arrêterait l'imposition en se basant sur la déclaration du contribuable, les éléments que le contrôleur des Contributions directes pourrait apporter (importance du chiffre d'affaires, conditions d'exercice de la profession, etc.), et au vu du dossier. La décision de cette commission ne pourrait être contestée qu'après l'établissement du rôle, devant le tribunal aministratif et à charge pour le réclamant d'apporter toutes les justifications nécessaires.

La seconde conception possible se rattache plus directement à celle dont s'est inspirée la loi du 4 avril 1926, mais

(1) Le projet déposé au nom du gouvernement par M. Caillaux, ministre des Finances, le 7 février 1907, prévoyait une commission qui aurait assisté le contrôleur dans sa taxation, elle n'aurait eu qu'une voix consultative d'ailleurs, le contrôleur statuant.

avec une autorité plus affirmée. En cas de désaccord, le litige serait soumis à la commission où un véritable débat s'ouvrirait. Le président de la commission jouirait des pouvoirs d'investigation les plus étendus, il pourrait exiger la production de tous livres ou documents qu'il jugerait utiles, et s'il le juge nécessaire déférer le serment au contribuable. La commission ne donnerait pas d'avis, mais prendrait une décision terminant le conflit. Le recours devant le tribunal administratif ne pourrait alors porter que sur des questions de droit, la commission étant juge souverain du fait.

La commission, dans les deux cas, serait composée, moitié de fonctionnaires ou de non patentables, et moitié de représentants de commerçants ou industriels offrant toutes garanties d'impartialité et de compétence. La présidence incomberait au juge de paix du canton.

Des deux conceptions indiquées, la seconde nous paraît préférable. La première offrirait les inconvénients suivants :

En premier lieu, étant donné le nombre des assujettis à la cédule des bénéfices commerciaux, on risque de surcharger de travail les membres de la commission et inutilement en partie pour toutes les déclarations qui auraient été admises d'emblée par le contrôleur, c'est-à-dire 25 à 35 % environ. Par ailleurs, ainsi qu'il se produit couramment aujourd'hui, les propositions de rehaussement faites par le contrôleur sont presque toutes acceptées.

En second lieu, l'éducation fiscale du Français, en matière d'impôt sur le revenu, n'est peut-être pas encore assez parfaite, pour qu'on puisse brutalement l'ériger en juge et en taxateur du revenu de ses concitoyens. Il est préférable auparavant de lui préparer sa tâche et de ne soumettre à son appréciation que les cas typiques, les litiges ayant déjà fait l'objet d'une étude de la part de l'Administration. N'ayant à remplir sa fonction d'arbitre que rarement, il se fera une idée plus haute de sa tâche, et l'accomplira avec plus de conscience. Autrement, la commission risque de devenir un organe permanent, où la politique, qui contamine tout en France, finirait par pénétrer.

La seconde conception évite toutes ces critiques. Elle permet d'établir une assiette beaucoup plus équitable de l'impôt des bénéfices commerciaux. Elle accroîtra également les garanties données au contribuable, jugé dorénavant par un tribunal où figureront ses pairs, et dont la religion pourra être beaucoup mieux éclairée que celle du conseil de préfecture, organisme lointain et embouteillé.

§ II. — *L'impôt des bénéfices agricoles.*

La critique du mode actuel d'assiette de cette cédule n'est plus à faire. Ses défauts ne tiennent pas seulement à l'imperfection de sa base : le revenu cadastral, mais encore à l'impossibilité d'établir par le jeu de coefficients une répartition équitable de l'impôt. Improductivité, inégalités injustifiables, tels sont les deux vices principaux du système.

Les coefficients uniformes actuels sont un défi au bon sens, si l'on pense à tous les éléments aussi variables dont peuvent dépendre les bénéfices agricoles : qualité des terrains, conditions climatériques, organisation des marchés, facilités des moyens de communication, nature de la main-d'œuvre employée, qualités personnelles de l'exploitant, etc... Le revenu cadastral ne peut tenir compte de tous ces facteurs, ses bases d'évaluation étant uniquement des moyennes. Les résultats de la révision de 1910 ont mis en relief les difficultés de la « péréquation » de l'impôt foncier, et les différences injustifiables existant entre départements.

Le système des moyennes, impossible pour toute la France, peut-il être appliqué à l'intérieur de chaque commune ? Et dans l'affirmative comment peut-il être employé ? Voilà, à notre sens, les deux problèmes dont dépende le rendement de cette cédule.

Le premier pose la question de la détermination exacte pour chaque exploitant du bénéfice réel réalisé par lui. Cette question a soulevé d'ardentes polémiques, et il semble bien qu'elle doive être résolue par la négative. Nous avons,

dans la IIIe partie de cette étude, indiqué très nettement notre pensée sur ce point. Les pays étrangers, comme les Pays-Bas, l'Allemagne, où l'on a retenu comme base d'imposition le bénéfice réel basé sur la déclaration de l'exploitant, ne sauraient être pour nous d'un exemple décisif. La petite exploitation, qui est le régime dominant en France, nécessite un mode d'assiette spécial, laissant en dehors des investigations du fisc les redevables. Seul le système des moyennes nous semble réalisable. Mais pour être équitable on devra abandonner les principes anciens sur lesquels on a voulu l'établir. Il faut, en premier lieu, l'appliquer par commune, et ensuite renoncer à lier ensemble le bénéfice agricole et la valeur locative cadastrale. Le lien qui existe entre ces deux notions : le bénéfice de l'exploitant et le revenu du propriétaire, est trop lâche, trop dépendant de facteurs personnels, trop variable suivant les contrées, pour qu'on puisse espérer déterminer le premier au moyen du second.

La solution du deuxième problème, la détermination d'un système de moyennes communales, ne peut être trouvée que dans l'établissement d'une commission. Cette idée est loin d'être nouvelle, elle a fait l'objet de plusieurs propositions de loi, et fut longuement débattue, notamment lors de la discussion du projet de la loi du 4 avril 1926. Elle aurait trouvé sa formule législative sous la forme de l'article 67 de ce dernier projet :

« Les revenus agricoles, disposait-il, sont pour l'assiette « de l'impôt établis dans les conditions suivantes :

« Une commission cantonale présidée par le juge de paix « assisté du contrôleur des Contributions directes et de « cinq membres désignés par le préfet sur des listes présen- « tées par les associations agricoles détermine annuelle- « ment avant le 31 décembre, sur la proposition des répar- « titeurs de chaque commune, pour le canton et s'il y a lieu « par commune, le revenu net moyen à l'hectare par nature « de culture et par classe, compte tenu des frais de culture « et du cours moyen des récoltes pendant l'année, et s'il « s'agit de pays d'élevage, le bénéfice moyen par tête de

« bétail. En cas de désaccord entre le contrôleur et la com-
« mission cantonale, le différend est porté devant une com-
« mission siégeant au chef-lieu du département et composée
« du directeur des Contributions directes, du directeur des
« Contributions indirectes, du directeur de l'Enregistrement,
« du directeur des services agricoles et du président de
« l'office agricole départemental ou de leurs représentants.
« La commission départementale statue, sans toutefois
« pouvoir fixer des tarifs excédant de plus de 80 % la valeur
« locative réelle actuelle, telle qu'elle résulte des baux à
« ferme ou des actes de vente passés au cours des deux der-
« nières années dans le département.

« En conformité des tarifs établis comme il est dit ci-des-
« sus, le contrôleur des Contributions directes fixe le revenu
« imposable. Il peut, à cet effet, demander aux exploi-
« tants une déclaration indiquant : 1° la nature de culture de
« chacune des parcelles qu'ils exploitent ; 2° dans le cas
« où la déclaration des récoltes est obligatoire, le contenu
« de cette déclaration ; 3° le nombre de têtes de bétail entre-
« tenues en moyenne dans la ferme. »

Le système prévu par l'article 67 avait les avantages suivants. Il supprimait l'évaluation forfaitaire basée sur la valeur locative. Il prévoyait une coordination par canton des résultats admis par commune. Il faisait préparer le travail par la commission de répartiteurs, et réservait la plus grande place possible aux représentants des agriculteurs au sein de la commission cantonale.

Les critiques qui ont été faites et ont amené la disjonction de l'article 67 portaient à la fois sur le fond et sur la forme.

Sur le fond, l'établissement d'une commission statuant sur les propositions des répartiteurs a soulevé des objections violentes, visant l'idée même de la collaboration des contribuables et du fisc.

« Il y a des raisons d'ordre psychologique, disait M. de
« Monicault (1), qui militent contre ce projet et qui sont

(1) *J. off.*, Chambre, Débats, séance du 10 février 1926.

« importantes. Il ne faut pas tenter la jalousie des gens. « Parmi ces malheureux cultivateurs qui seront désignés « pour faire partie des commissions, tous ceux qui seront « de bons travailleurs se déroberont, ils ne se soucieront « pas d'aller perdre leur temps dans des réunions où ils se « sentiront mal armés contre les contrôleurs, et en butte « aux rancunes des imposés.

« Il ne restera peut-être que ceux qui, se préoccupant « assez peu de l'opinion, flattés de l'importance de leur rôle, « espérant le Mérite agricole, voudront donner satisfaction « ou à leur amitié pour quelques-uns, ou à certains senti- « ments d'animosité contre d'autres. Nous trouverons « dans ces commissions l'envie, la jalousie. »

Les arguments de cette sorte ne prouvent qu'une chose : l'imperfection de l'éducation civique des Français. Mais *a priori*, il n'y a aucune raison de l'admettre, et, de toutes façons, si cette éducation est incomplète, inachevée, il convient par une collaboration plus intime de faire comprendre aux paysans de notre pays l'importance de la mission qu'on leur confierait et le caractère élevé de cette tâche. Ce serait leur faire injure que de les croire incapables d'impartialité et de probité.

Les critiques sur la forme visent des points de détail. Le rôle confié aux répartiteurs a été surtout critiqué. Ils manqueraient de bases pour l'appréciation exacte des renseignements indispensables tels que les baux. Enfin la détermination du revenu net moyen à l'hectare serait pour eux hérissée de difficultés et faite d'une manière très approximative.

Le rôle des répartiteurs serait plus simple que cela, il se bornerait à émettre une opinion et à répondre à des questions comme celles-ci : Quel est le rapport d'un bon champ, d'un champ de 1re, de 2e ou de 3e classe ? Quel est le rapport moyen par tête de bétail... etc. ? Il ne semble pas que les cultivateurs soient dans l'impossibilité de fournir de pareilles indications.

Seule, croyons-nous, l'institution d'un tel système est susceptible de relever le rendement de la cédule des béné-

fices agricoles, et en même temps d'assurer un minimum d'égalité dans sa répartition.

§ III. — *L'impôt des bénéfices non commerciaux.*

Nous avons indiqué que le contrôle des revenus de la très grande majorité des professions libérales se heurtait à la difficulté d'une vérification du bénéfice brut, et que le seul moyen d'amener plus de sincérité dans les déclarations était l'emploi d'une espèce de contrainte morale. La loi du 4 avril 1926 a fait dans ce sens une timide tentative par l'institution d'une commission devant laquelle sont obligatoirement portés tous les litiges survenant entre l'Administration et les assujettis. Cette commission ne donne qu'un simple avis, et sa composition incite le fisc à transiger plutôt que d'avoir recours à elle.

Le remède, croyons-nous, est dans une autre conception du rôle de la commission. Il faut lui donner, par sa composition, par des pouvoirs beaucoup plus étendus, une toute autre autorité. S'il était inutile, en matière de bénéfices commerciaux, de lui confier le soin d'arrêter toutes les impositions, il n'en est pas de même ici. Pour cette cédule le nombre des assujettis est beaucoup plus restreint, et chaque commission ayant peu de dossiers à examiner pourra les étudier avec soin, sans être obligée de siéger très longtemps.

Pour que les contribuables soient contraints de souscrire des déclarations raisonnables, il faut qu'ils sentent que leurs déclarations, examinées par des juges impartiaux et par leurs pairs, comparées avec celles de leurs confrères, seront discutées, étudiées avec soin. Le président de la commission disposerait de pouvoirs étendus de contrôle, de tous les moyens d'investigation que possède le contrôleur, il pourrait convoquer l'intéressé et lui déférer le serment.

Chaque dossier une fois examiné, la commission arrêterait l'imposition. Le contribuable ne pourrait réclamer

qu'après l'établissement du rôle, et en apportant des preuves formelles de ses allégations.

La composition actuelle de la commission est critiquable, en ce sens qu'elle ne comprend, à l'exception du président et du secrétaire, que des représentants des contribuables. Il serait aisé de modifier cette composition en laissant subsister toutes les garanties d'impartialité et de compétence.

Il nous semble nécessaire, pour ces sortes de revenus impossibles à déterminer exactement, de donner un caractère plus élevé à l'autorité qui arrête l'imposition, de forcer à la réflexion le contribuable qui va produire sa déclaration et, qu'entre la facilité de la fraude qui le tente, et le sentiment de voir son honnêteté jugée par des gens dont il veut l'estime, il soit obligé de choisir ce dernier terme.

Une autre forme de collaboration des contribuables et du fisc pourrait être envisagée. Elle existe en Allemagne sous la forme de l'article 177 du Code fiscal, qui dispose : « Celui qui n'est pas intéressé à titre de contribuable « doit donner à l'Office des finances des renseignements qui « présentent de l'importance pour l'exercice du contrôle « fiscal ou pour la fixation des droits fiscaux dans une pro- « cédure d'évaluation fiscale. »

Ce service de renseignements par les tiers, ainsi généralisé, est trop contraire à la mentalité française pour pouvoir produire des résultats intéressants. On peut, cependant, en retenir une suggestion utile, sous la forme, d'une part, d'une collaboration plus intime des pouvoirs de police et des municipalités, et, d'autre part d'obligations, imposées aux propriétaires, de faciliter la tâche des contrôleurs des Contributions directes.

Ce dernier système a été exposé excellemment par un de nos collègues, M. Neurisse, membre du conseil d'administration du Syndicat de notre Administration.

«... Si nous pouvions nous prévaloir des dispositions de la « loi pour demander aux propriétaires de nous établir la « liste des occupants, des arrivées et des départs, avec indi- « cation de la profession, il est évident que nous aurions

« pour l'assiette des impôts une aide efficace et un soula-
« gement réel, surtout dans les grandes villes, et nous ne
« verrions plus, ce qui réellement est pénible et anachro-
« nique, le contrôleur des Contributions aller tirer les cordons
« de sonnette. Ce sont des errements qui doivent disparaître
« le plus tôt possible (1) ».

Ainsi envisagée, une réforme du service de renseignements par les tiers serait, sans grande gêne pour les assujettis, d'une utilité certaine pour les agents du fisc.

(1) *Bulletin mensuel du Syndicat national des membres de l'administration des Contributions directes*, novembre 1927.

CHAPITRE V

Le serment et les sanctions.

Le serment fiscal, tel que l'a généralisé l'article 86 des lois codifiées, est à notre sens une formalité inutile et regrettable. Inutile, parce qu'elle n'est sanctionnée en aucune façon, regrettable parce qu'elle devient machinale et ôte par là même tout caractère à cette obligation. Nous avons indiqué comment nous comprendrions le serment décisoire en matière de bénéfices commerciaux et de bénéfices non commerciaux. Pour l'impôt général sur le revenu, lorsqu'il apparaîtrait au contrôleur que la déclaration faite est insuffisante, et quand tout autre moyen d'investigation ferait défaut, l'Administration déférerait alors le serment à l'intéressé. Celui-ci aurait un certain délai, à partir de cette notification, pour rectifier sa déclaration ; passé ce délai, le serment serait prêté en présence du juge de paix.

Une telle procédure, ne généralisant pas le serment, lui donnant un caractère plus solennel, aurait des effets incontestablement plus efficaces que l'apposition d'une signature sous la simple mention imprimée : « La présente déclaration est faite sous la foi du serment. »

Ce rôle pourrait être encore accru par la sanction qu'on lui donnerait. L'administration des Contributions directes a eu, jusqu'alors, une répugnance très marquée à traduire devant les tribunaux les auteurs des dissimulations visées aux articles 112 et 113 des lois codifiées. Cela tient, sans doute, à la masse des rapports qu'il faut rédiger, mais surtout au sentiment que les tribunaux, ayant à juger des délits aussi spéciaux, pourraient aisément ne pas suivre l'Administration dans sa demande et faire application d'amendes insignifiantes avec bénéfice du sursis. Afin d'éviter ces écueils, il serait beaucoup plus simple de sanctionner le

serment par les peines prévues en cas de faux serment par le Code pénal (ainsi que cela peut se faire pour les déclarations d'avoirs à l'étranger). Les tribunaux n'auraient ainsi à connaître que d'un délit de droit commun, et, le contribuable, de par les formalités qui entoureraient sa prestation de serment, serait inexcusable.

Les sanctions pénales et fiscales, que les lois existantes ont prévues, sont très lourdes. Celles qui sont à la disposition entière du contrôleur, juge de la bonne ou de la mauvaise foi du contribuable, sont rarement appliquées ; les sanctions pénales jamais. C'est là d'ailleurs une question d'administration impossible à régler par des dispositions législatives. La publicité donnée à certains exemples serait cependant un des meilleurs remèdes contre la fraude.

Le législateur a cru en trouver un autre, dans la publication des rôles de l'impôt général et des impôts cédulaires. La Chambres des députés, lors de la discussion de la loi du 4 avril 1926, avait non seulement envisagé mais encore adopté cette disposition. Une telle mesure est singulièrement dangereuse, car elle ne peut qu'aviver les haines et les jalousies, déchaîner les commentaires et risquer de ruiner le crédit de certains commerçants aux prises avec des difficultés passagères. Ce moyen extrême aurait, peut-être, forcé à plus de sincérité un petit nombre de contribuables, mais il aurait molesté tous les autres et froissé les sentiments d'indépendance, le souci du secret des affaires que tous les Français ressentent si profondément.

La Commission des Finances du Sénat s'opposa à cette disposition, elle estima, écrivait son rapporteur M. Chéron, que « cette seule perspective constituerait pour la fraude « le plus puissant des stimulants, et elle vous demande de « rejeter une mesure qui, sans aucun profit pour le Trésor, « tomberait à brève échéance sous la clameur publique en « risquant de compromettre l'impôt personnel lui-même ».

Une transaction eut lieu finalement et trouva sa consécration législative dans l'article 5 de la loi du 4 avril 1926, aux termes duquel la liste des imposés à l'impôt général sur le revenu ayant souscrit leur déclaration doit être déposée

dans les mairies dont dépend le domicile de ces contribuables et tenue à la disposition de tous les habitants. La publication totale ou partielle de ces listes est punie d'un emprisonnement de un à cinq ans et d'une amende de 1.000 à 10.000 francs ou de l'une des ces deux peines.

Ces listes dorment paisiblement dans chaque mairie, où personne n'a l'idée d'aller les consulter. Cette demi-mesure est de la plus parfaite inutilité, et n'a jamais forcé quelqu'un à plus de sincérité.

Il n'est pas douteux qu'une utilisation plus rationnelle du serment fiscal serait une contrainte morale d'un effet autrement puissant, tout en respectant le secret des affaires et en ne le livrant pas à la curiosité médisante du public.

CHAPITRE VI

L'atténuation de certains taux excessifs.

Nous avons vu que l'une des principales excuses que pouvaient invoquer les fraudeurs était l'exagération de certains taux. Le corollaire de cette constatation est qu'une fiscalité moins oppressive limiterait les dissimulations en rendant la charge fiscale plus aisément supportable. Nous avons vu qu'aux Etats-Unis où, depuis cinq à six ans, ont eu lieu des réductions importantes dans la quotité des divers impôts, le rendement de ces derniers, loin de diminuer, n'a pas cessé de croître.

Dans notre législation actuelle, il serait désirable de diminuer le taux de l'impôt des bénéfices commerciaux pour la catégorie des assujettis réalisant un bénéfice inférieur à 50.000 francs. Mais la réforme la plus nécessaire est la réduction des impôts frappant les valeurs mobilières. Il semble qu'on pourrait aisément éviter la véritable spoliation à laquelle donc lieu la taxe de transmission en s'inspirant des dispositions apportées en matière d'impôt sur les successions par la loi du 3 août 1926 (art. 294 des Lois codifiées). Celle-ci prévoit que le montant total des droits ne saurait dépasser un certain maximum, 40 % de l'actif net de la succession.

Il semble nécessaire d'étendre une pareille disposition en matière d'impôts sur les valeurs mobilières, afin de mettre un terme aux véritables abus qui se produisent ici et qui ne peuvent que décourager les contribuables honnêtes (1).

(1) Le groupe d'études économiques et sociales de la Chambre a signalé récemment au ministre des Finances, comme particulièrement urgents, un certain nombre de dégrèvements fiscaux, entr'autres : « La fixation à 50 % du montant du coupon du maximum de perception des deux impôts totalisés sur ces valeurs : impôts sur le revenu et taxe de transmission » (*Information financière* du 7 avril 1929).

CINQUIÈME PARTIE

LA CONCILIATION NÉCESSAIRE ENTRE LES BESOINS DU FISC ET L'INTÉRÊT DES ÉPARGNISTES ET DES PRODUCTEURS

L'INQUISITION FISCALE RIGOUREUSE ET LA JUSTICE FISCALE

Au début de notre étude, nous avons indiqué que le concept de l'impôt sur le revenu semblait coïncider avec celui de justice fiscale, c'est-à-dire l'égalité de répartition des charges sociales.

Nous avons vu ensuite que certaines formes de la richesse se prêtent particulièrement à la fraude et combien il est difficile de la déceler. Faut-il donc se demander, ainsi que l'exprimait M. Chassaigne-Goyon à la tribune de la Chambre, si la justice fiscale n'est pas « un peu comme la pierre philosophale, étant donné les incidences, les répercussions multiples et insaisissables des impôts ? N'est-elle pas un mythe, une chimère dont la poursuite exclusive peut présenter de réels dangers et nous ménager de cruelles déception ? »

S'il en était ainsi, mettre au service d'un idéal aussi vain des moyens inquisitoriaux sévères et rigoureux serait une œuvre non seulement décevante mais encore nuisible.

Nous ne pensons pas que la question doive être ainsi résolue, elle pose seulement le problème du lien nécessaire qui doit unir la répartition de l'impôt et l'impôt lui-même. Ce qu'il y a de dangereux c'est l'application rigoureuse d'une institution imparfaite, sinon injuste. Les moyens d'inquisition vaudront en partie ce que valent les impôts. Ce qu'il y a de difficile à déterminer, c'est justement la

notion exacte de l'impôt juste ou de l'impôt injuste. Elle varie suivant les pays et surtout suivant les partis politiques et les classes sociales.

Machiavel, rapportant dans l' « Histoire de Florence » les luttes intestines de la République Florentine, relate les combats acharnés que se sont livrés la bourgeoisie et le peuple lors de l'établissement du cadastre en 1427. Il montre comment la plèbe et la classe supérieure ont joué de ce mot de justice fiscale derrière lequel elles masquaient commodément leurs passions. Pour les « riches » cette mesure de justice était une mesure de persécution, destinée à rejeter sur les autres le poids de toutes les charges, dans la cupidité cynique qu'ils mettaient à ne pas vouloir payer. Pour les « pauvres » c'était le paravent de leurs désirs inassouvis de vengeance et de représailles. En France, les passions politiques n'ont pu désarmer et ont vicié tous les débats, toutes les discussions, qui auraient dû rester dans une atmosphère plus sereine. Cet idéal de justice a paru résider dans la conception d'un impôt progressif sur la richesse. Est-ce réellement là son véritable critérium ? La vérité n'est sans doute ni aussi simple, ni aussi évidente.

Anatole France, dans l'Ile des Pingouins, met dans la bouche du laboureur Morio les paroles suivantes : « Comment serait-il possible de proportionner l'impôt à la richesse. Hier j'avais deux cents bœufs, aujourd'hui j'en ai soixante, demain j'en aurai cent. Clunic a trois vaches, mais elles sont maigres, Nicclu n'en a que deux, mais elles sont grasses. De Clunic ou de Nicclu quel est le plus riche ? Tous les signes de l'opulence sont trompeurs. »

Cependant, si l'imperfection de la nature humaine peut faire que, dans l'application d'une institution, elle arrive à déformer l'idéal inclus dans la loi, cela n'implique pas qu'elle ne puisse concevoir un pareil concept. Celui de justice fiscale n'est pas de la phraséologie vaine et creuse, mais une notion, peut-être complexe, mais du moins sensible.

Il est certainement difficile d'établir un système d'impôts répondant à cet idéal, mais c'est seulement l'effet de la déformation résultant du passage d'une idée de la théorie

dans la pratique. Ce fait s'est produit pour nos impôts sur le revenu, mais il a eu des conséquences beaucoup plus dangereuses parce qu'à l'origine on s'est bercé d'illusions sur leurs qualités universelles, et que les injustices actuelles sont ressenties encore plus vivement du fait des taux assez lourds de l'impôt et des moyens ennuyeux et gênants de contrôle du fisc.

Les deux réformes nécessaires : répression de la fraude et répartition plus équitable de l'impôt doivent être intimement liées. Elles se conditionnent étroitement. L'application plus stricte de lois imparfaites ne réussit qu'à faire sombrer l'institution dans le discrédit ; les lois fiscales iniques et oppressives ont été la cause de la plupart des grandes tourmentes révolutionnaires.

D'autre part, un aménagement de notre législation n'est possible à l'heure actuelle qu'à condition de ne pas amener de diminution dans les ressources budgétaires. Or les réformes envisagées par certains partis politiques feraient tomber actuellement le produit des impôts visés dans des proportions inacceptables (1). Il faut donc rendre ces aménagements possibles, en compensant la moins-value qui en résulterait par une poursuite plus efficace de la fraude.

En l'état actuel de notre législation, le premier écueil que rencontrerait une inquisition fiscale plus stricte serait le sentiment des injustices dont peuvent être victimes les assujettis et qui les poussera à tout risquer plutôt que de les subir.

La crainte que la connaissance des fortunes peut soulever.

C'est là un deuxième mobile, susceptible de pousser les contribuables prudents à une réserve regrettable ; moins grave que le premier mobile d'intérêt plus direct, il est aussi difficile à supprimer.

(1) Spécialement l'établissement d'un minimum imposable pour la cédule des bénéfices commerciaux.

Ce que l'on craint en premier lieu, c'est la constitution du « casier fiscal » où seraient recueillis tous les renseignements les plus intimes de la vie pécuniaire privée des contribuables ». Ces fiches, une fois constituées, soigneusement mises à jour et complétées , ont paru devoir être les instruments naturels des prélèvements sur le capital, des contributions sur la richesse, de ces impôts qui deviennent avant tout « aux mains d'une minorité démagogique un moyen d'asservissement ».

Dès 1914, M. Ribot dénonçait ce péril : « Chez nous il y a « des campagnes dangereuses, dangereuses surtout pour « l'impôt sur le revenu, campagnes dans lesquelles on a pré- « senté cet impôt comme un moyen de connaître toutes « les fortunes, de les cataloguer, de les inscrire sur un « registre,pour préparer d'abord des prélèvements nombreux, « puis la confiscation. Oh ! Messieurs, cela n'est dans la « pensée d'aucun de ceux qui proposent l'impôt sur le re- « venu, mais enfin cela se dit, cela s'écrit » (1).

Depuis 1914 les mêmes campagnes ont continué, mais basées sur des faits précis, des propositions de lois, et alimentées par les débats parlementaires. M. Palmade déclarait à la Chambre, au sujet du contrôle des valeurs mobilières (2) : » Il y aurait un intérêt considérable à ce que cette « forme de capitaux ou de revenus pût être un jour fixée « au point de vue matériel comme les autres formes de « revenus. Si l'on veut aborder un jour, comme c'est le sou- « hait des partis de gauche, l'étude d'une contribution sur « la fortune, nous ne pourrions prendre position sur la « forme de cette contribution qu'autant que nous aurons « donné une solution au problème des valeurs mobilières. »

De telles déclarations inquiètent la grande majorité des contribuables ; ils croient voir déjà poindre l'aurore des temps où l'impôt sur le revenu sera le « rouleau compresseur qui passerait sur les grandes fortunes ».

Faut-il prendre très au sérieux cette frayeur de sentir dans l'inquisition fiscale les deux mâchoires de l'étau, qu'il

(1) *J. off.*, Sénat, Débats, séance du 17 février 1914.
(2) *J. off.*, Chambre, Débats, séance du 8 février 1926.

suffira, un jour, de serrer pour réaliser cette égalité des fortunes par la base, par une mainmise spoliatrice sur la richesse ? Nous ne croyons pas que ce puisse être là une excuse, ou tout au moins un mobile très fort de dissimulation. Si les partis extrémistes de gauche prennent un jour le pouvoir, ils n'auront pas besoin d'un cadastre préalable des fortunes pour déposséder les capitalistes.

Une autre crainte est celle de voir un jour le casier fiscal servir aux luttes politiques d'un parti contre un autre, et, devenir l'instrument « d'une contribution de guerre levée par une classe victorieuse sur une classe vaincue ».

M. Martinet (1) rappelait au Sénat l'exemple de la tyrannie des Médicis à Florence : « Sous forme d'un impôt « progressif sur le revenu le fisc avait surtout pour mission « de rechercher ceux dont on confisquerait les biens. On « procédait à des arrestations arbitraires, on poursuivait « impitoyablement les ennemis supposés du régime. L'Etat « écrasait quiconque lui déplaisait, l'oppression de l'impôt « lui permettait de vaincre les résistances et d'acheter les « consciences. »

Il ne semble pas qu'on puisse avoir à redouter le retour de pareilles exactions. En tout cas, ces craintes sont lointaines et peuvent être conjurées par des garanties d'impartialité et d'indépendance que l'on peut exiger d'un corps de fonctionnaires, mis à l'abri des compromissions, des découragements dangereux et du népotisme politique.

Le remède est dans un législateur à l'abri des passions de parti et dans une administration intègre et inattaquable.

LES IMPÔTS SUR LE REVENU ET LA CLASSE MOYENNE

Les grosses fortunes ont aisément à leur disposition des moyens plus nombreux et moins dangereux d'évasion que les fortunes plus modestes. Elles seules peuvent recourir à l'exportation des capitaux. Les grandes fortunes internationales, véritables heitmatloses au regard de l'impôt, restent le plus souvent insaisissables.

(1) *J. off.*, Sénat, Débats, séance du 2 décembre 1925.

De plus en plus, nos impôts sur le revenu tendant à s'aristocratiser, le support le plus large reste la classe moyenne. Celle-ci, appelée quelquefois « l'armature sociale et la réserve de prévoyance de notre pays », fut le grand financier de la guerre. C'est elle qui a souscrit les milliards des emprunts de guerre ; c'est elle aussi que la dévalorisation du franc, celle de la rente et de tous les emprunts, ont en partie ruinée. Après la guerre, c'est elle qui a été appelée à supporter la plus grosse part des impôts qu'il a fallu voter.

M. Lefas exposait à la Chambre, en termes saisissants, les dangers d'un telle politique : « ... C'est vraisemblablement à « plus de 50 % du revenu de ces familles modestes que vous « êtes exposés à voir chiffrer le sacrifice qui leur est demandé « pour 1926. Il est très beau de qualifier ces familles d'arma« ture sociale de la France. Encore faudrait-il ne pas la faire « craquer cette armature sociale !... En regardant autour « d'elles, elles se trouvent seules frappées parmi les contri« buables. Elles n'auront pas ainsi le réconfort que peut « créer le sentiment du sacrifice fait en commun pour le bien « de tous ». (1).

Dans les pays anglo-saxons, en Angleterre, aux Etats-Unis, la tranche inférieure des fortunes moyennes est beaucoup plus ménagée qu'en France. Ainsi l'Income-Tax ne frappe aucun revenu inférieur à 250 livres (soit plus de 30.000 fr.), et la Super-Tax à partir de 2.000 livres (soit près de 248.000 fr.). La fiscalité actuelle semble d'ailleurs s'aiguiller dans ce sens, par l'augmentation des minima imposables, voire même pour certaines cédules, leur création.

Ces mesures, encore partielles, font espérer qu'une fois le budget solidement étayé un soulagement pourra être apporté au sort des contribuables moyens et pourra clore définitivement « l'ère des impôts qui ne rentrent pas et des mesures fiscales qui n'obligent pas ».

(1) *J. off.*, Chambre, Débats, séance du 2 décembre 1925.

CONCLUSION

Arrivé au terme de cette étude, nous croyons que les deux idées maîtresses qui s'en dégagent sont des leçons de modestie pour l'institution elle-même, et aussi de résignation, entendant par là la confiance plus en l'accoutumance que dans les interventions répétées et souvent maladroites du législateur.

Tout d'abord une leçon de modestie pour l'institution même. A son origine l'impôt sur le revenu a soulevé et soulève encore des espoirs démesurés. Le rapporteur de la Commission de législation fiscale de la Chambre écrivait en 1907 : « L'impôt complémentaire sur le revenu total est « destiné, croyons-nous, à se développer au détriment des « autres impôts directs et indirects, de manière à devenir « un jour le principal instrument fiscal du régime démocra- « tique. »

Or, si nous pensons qu'il est nécessaire, pour alléger le fardeau pesant sur les classes moyennes, d'élever les minima imposables, et, le cas échéant, d'en prévoir pour les cédules où ils n'existent pas, ce sera un peu moins d'un million et demi de Français qu'on atteindra sur 15 millions de contribuables. Les pays anglo-saxons peuvent se permettre de faire de leurs impôts sur le revenu à la fois des impôts aristocratiques, et l'élément essentiel de leur budget. Mais la France, pays de petite propriété, de petite exploitation agricole, de moyen commerce, ne peut faire, d'un impôt atteignant le dixième seulement de ses contribuables, la pièce maîtresse de son budget.

(1) *J. off.*, Chambre, Documents, 1907, annexe 1503.

Chaque citoyen doit contribuer aux charges sociales. C'est le premier axiome de justice fiscale ; il faut donc, dans chaque pays, doser la proportion des impôts de consommation, des taxes indirectes et des impôts personnels, d'après le mode de répartition de la richesse. Les nations ayant un assez grand nombre de contribuables riches pourront avoir un impôt progressif, personnel, aristocratique et productif, qui pourra être leur principale ressource ; les nations de contribuables plus moyens devront se résoudre à un impôt plus démocratique et de rôle plus effacé.

Voudra-t-on, en France, forcer la destinée des impôts sur le revenu pour l'élever au-dessus de ses possibilités raisonnables ? C'est chose possible, mais il faudra alors relever singulièrement les taux, et de nouveau apparaîtront l'évasion et la fraude avec leur cortège inévitable de répressions et de vexations.

La seconde réflexion que nous ferons est résumée dans ce mot que Rabelais mettait fréquemment dans la bouche du bon Panurge « Patience ». On a médit beaucoup sur l'esprit de fraude du Français et son manque de courage fiscal, on a beaucoup dit que chez nous les riches ne payaient réellement que ce qu'ils voulaient bien payer. On a très souvent mis en parallèle la mentalité anglo-saxonne et la mentalité française sur ce point et cité en modèle la probité fiscale de nos voisins d'outre-Manche. Mais ce sentiment-là n'a pas toujours existé en Angleterre, il s'est façonné peu à peu, comme l'institution même de l'Income-Tax et sous l'influence du temps.

Quarante ans après l'application de l'Income-Tax les commissaires du Land-Tax disaient à la Chambre des Lords :

« Nous avons appelé l'attention de vos seigneuries sur « les dissimulations considérables qui se produisent au « moyen de déclarations frauduleuses. Chaque année nous « prenons les délinquants en flagrant délit, et nous trou- « vons sans cesse des preuves nouvelles des abus qui se

« commettent, par tout ce que nous recevons journellement « de restitutions au Trésor. De toutes les enquêtes que nous « avons faites, il résulte que 10 % des contribuables ont « produit des déclarations notablement inférieures à leur « revenu réel. Et par contribuable nous n'entendons pas « seulement les particuliers, les grandes compagnies, les « établissements de banque ne sont ni plus innocents, ni « plus scrupuleux ».

Quel que soit le régime fiscal qu'on veuille appliquer, si heureux, si équitable soit-il, il ne peut donner sa mesure que lorsque l'Administration comme le contribuable s'y sont habitués et adaptés. Peu à peu, les dossiers se complètent, les renseignements sur les fortunes s'amassent, les omissions deviennent exceptionnelles, les méthodes d'investigation, au début insupportables, paraissent plus douces par suite de leur adaptation aux mœurs et aux idées.

Ce qui est dangereux c'est de vouloir hâter l'œuvre accomplie par le temps. Depuis 1914, chaque loi de finances a voulu remettre en cause les bases mêmes de l'impôt général. Ces modifications hâtives, souvent malheureuses, ne font que créer la confusion dans une législation déjà touffue et n'apportent aucun remède au mal.

« Le pays, déclarait M. Poincaré dans l'exposé des motifs « du budget de 1927, à tous les rangs de la société a soif « de certitude fiscale ; les remaniements incessants de « notre réglementation financière engendrent de funestes « appréhensions. »

Nous ne voulons pas dire qu'il faille, sans essayer de remonter le courant, laisser doucement nos impôts sur le revenu s'acclimater. Il est permis d'essayer d'en hâter l'évolution. Leur destinée a voulu qu'après un siècle de discussions et d'atermoiements, ils soient institués à l'une des heures les plus critiques de notre histoire, et que leur adolescence débile ait à supporter le poids d'un fardeau trop lourd pour elle. De tout cela est sortie

la crise de l'impôt sur le revenu. Sa résistance à la tourmente est un indice précieux, signe certain de sa vitalité.

Rendu plus productif, une fois élagué de ses imperfections et de ses injustices, mieux défendu par un fisc mieux armé, l'impôt sur le revenu pourra, peut-être, jouer le grand rôle qu'on a rêvé pour lui, et faciliter le règne de cette justice fiscale dont notre fiscalité actuelle n'est encore qu'une image déformée.

Vu :
Le Président et correcteur de la thèse,
M. VIGNES.

Vu :
Le Doyen de la Faculté de droit,
M. VIGNES.

Vu et permis d'imprimer :
Le Recteur,
Pour le Recteur,
Le Doyen délégué,
DAVY.

BIBLIOGRAPHIE

I. — DOCUMENTS PARLEMENTAIRES

Journal officiel (Documents).

1907. Chambre : séance du 13 juin, annexe 1053 : Rapport fait au nom de la Commission de législation fiscale de la Chambre, par M. René Renoult.

1914. Sénat : séance du 5 mars 1914, annexe 89 : Rapport fait au nom de la Commission de législation fiscale du Sénat, par M. Aimond.

1916. Sénat : séance du 27 juillet, annexe 319 : Rapport supplémentaire fait au nom de la Commission chargée d'examiner le projet de loi, adopté par la Chambre des députés, portant suppression des contributions directes et établissement d'un impôt général sur le revenu, par M. Perchot, sénateur.

1917. Chambre, annexe 3044 : Rapport fait au nom de la Commission de législation fiscale, par M. J. L. Dumesnil, sur les projets de loi concernant la suppression des contributions des patentes, personnelle-mobilière et des portes et fenêtres et l'établissement d'un impôt général sur le revenu.

1920. Chambre : séance du 13 janvier, annexe 166 : Projet de loi ayant pour objet la création de nouvelles ressources fiscales, présenté au nom du gouvernement par M. Klotz, ministre des Finances.

1920. Chambre : séance du 20 janvier, annexe 197 : Proposition de loi tendant à relever les finances et le crédit public par la réorganisation de nos impôts et notamment par la création d'un impôt sur le capital, présentée par M. E. Barthe, député.

1920. Chambre : séance du 23 mars, annexe 589 : Rapport fait au nom de la Commission des finances de la Chambre chargée d'examiner le projet de loi portant création de ressources supplémentaires, par M. Ch. Dumont, rapporteur général, et MM. de Lasteyrie et Bokanowski.

1920. Sénat : séance du 30 avril, annexe 201 : Rapport fait au

nom de la Commission des finances, par M. Paul Doumer sénateur.

1921. Chambre : séance du 12 janvier, annexe 2002 : Rapport fait au nom de la Commission des finances, par M. Ch. Dumont, rapporteur général, et MM. de Lasteyrie et Bokanowski, rapporteurs généraux adjoints.

1922. Chambre : séance du 19 décembre, annexe 5274 : Rapport supplémentaire fait au nom de la Commission des finances chargée d'examiner le projet de loi portant fixation du budget général de l'exercice 1923, par M. Maurice Bokanowski, rapporteur général.

1924. Chambre : séance du 17 janvier, annexe 6972 : Projet de loi déposé au nom du gouvernement par M. de Lasteyrie, ministre des Finances.

1924. Chambre : séance du 1er août, annexe 441 : Projet de loi portant fixation du budget général de l'exercice 1925 présenté au nom du gouvernement par M. Clémentel, ministre des Finances.

1925. Sénat : séance du 17 mars, annexe 140 : Rapport fait au nom de la Commission des finances chargée d'examiner le projet de loi adopté par la Chambre, portant fixation du budget de l'exercice 1925, par M. Henry Bérenger, sénateur.

1925. Chambre : séance du 12 juillet, annexe 1956 : Projet de loi portant fixation du budget général de l'exercice 1926, présenté au nom du gouvernement par M. Caillaux, ministre des Finances.

1925. Chambre : séance du 6 novembre, annexe 2047 : Projet de loi instituant une contribution nationale exceptionnelle pour l'amortissement de la dette publique, présenté au nom du gouvernement par M. Painlevé, ministre des Finances.

1925. Chambre : séance du 10 décembre, annexe 2208 : Projet de loi modifiant le régime des titres nominatifs et créant des titres à ordre, présenté au nom du gouvernement par M. Loucheur, ministre des Finances.

1925. Chambre : séance du 10 décembre, annexe 2209 : Projet de loi tendant à réprimer les fraudes et l'évasion des capitaux, présenté au nom du gouvernement par M. Loucheur, ministre des Finances.

1925. Chambre : séance du 16 décembre, annexe 2244 : Proposition de loi tendant à rechercher l'équilibre du budget de 1926, notamment par la modification de l'assiette des impôts

sur les revenus, présentée par MM. J. L. Dumesnil, Palmade et Queuille, députés.

1925. Chambre : séance du 28 décembre, annexe 2316 : Proposition de loi tendant à assurer l'équilibre du budget de 1926 par un régime d'économies et de simplification des services et par la réforme de l'assiette des impôts sur le revenu, présentée par MM. Dumesnil, Vincent Auriol, César Chabrun, députés.

1926. Chambre : séance du 21 janvier, annexe 2458 : Rapport fait au nom de la Commission des finances chargée d'examiner : 1° le projet de loi instituant des mesures destinées à assurer le redressement financier ; 2° la proposition de loi de M. Dumesnil et de plusieurs de ses collègues, par M. Lamoureux, rapporteur général.

1926. Chambre : séance du 8 février, annexe 2574 ; séance du 11 février, annexe 2593 : Rapports supplémentaires faits au nom de la Commission des finances (annexe 2458), par M. Lucien Lamoureux, rapporteur général.

1926. Sénat : séance du 18 février, annexe 76 : Projet de loi adopté par la Chambre portant création de nouvelles ressources fiscales, présenté au nom du gouvernement par M. Doumer, ministre des Finances.

1926. Sénat : séance du 22 février, annexe 84 : Rapport fait au nom de la Commission des finances chargée d'examiner le projet de loi adopté par la Chambre, portant création de nouvelles ressources fiscales, par M. Henri Chéron, sénateur.

1926. Chambre : séance du 25 février, annexe 2668 : Proposition de loi tendant : 1° à la réforme des commissaires aux comptes dans les sociétés anonymes ; 2° à la réglementation des bilans ; 3° à la réglementation de la profession d'expert-comptable, présentée par MM. Chastanet, Philippoteaux, députés.

1926. Chambre : séance du 1er mars, annexe 2680 : Rapport fait au nom de la Commission des finances chargée d'examiner le projet de loi adopté par la Chambre, adopté avec modifications par le Sénat, portant création de ressources nouvelles, par M. Lamoureux, rapporteur général.

1926. Chambre, annexe 2743 : Rapport supplémentaire fait au nom de la Commission des finances chargée d'examiner le projet de loi portant fixation du budget général de l'exercice 1926, par M. de Chappedelaine, rapporteur général, député.

1926. Sénat : séance du 2 avril, annexe 210 : Rapport fait au

nom de la Commission des finances chargée d'examiner le projet de loi portant création de nouvelles ressources fiscales, par M. H. Chéron.

1926. Sénat : séance du 4 avril, annexe 225 : Rapport fait au nom de la Commission des finances chargée d'examiner le projet de loi adopté par la Chambre, portant fixation du budget général de l'exercice 1926, par M. Henri Chéron, rapporteur général.

1926. Chambre : séance du 27 juillet, annexe 3255 : Rapport fait au nom de la Commission des finances chargée d'examiner le projet de loi portant ouverture de crédits supplémentaires au titre du budget général de l'exercice 1926, et création de nouvelles ressources fiscales, par M. de Chappedelaine, rapporteur général.

1926. Chambre : séance du 27 juillet, annexe 3248 : Projet de loi portant fixation du budget général de l'exercice 1927, présenté au nom du gouvernement, par M. Raymond Poincaré, ministre des Finances.

1926. Sénat : séance du 3 août 1926, annexe 484 : Rapport fait au nom de la Commission des finances chargée d'examiner le projet de loi portant ouverture de crédits supplémentaires pour l'exercice 1927, par M. Henry Chéron, rapporteur général.

1926. Sénat : séance du 10 décembre, annexe 656 : Rapport fait au nom de la Commission des finances chargée d'examiner le projet de loi portant fixation du budget général de l'exercice 1927, par M. Henry Chéron, sénateur.

1927. Chambre : séance du 7 avril, annexe 4310 : Projet de loi portant fixation du budget général de l'exercice 1928, présenté au nom du gouvernement par M. R. Poincaré, président du Conseil, ministre des Finances.

1927. Chambre : séance du 17 novembre, annexe 5065 : Rapport fait au nom de la Commission du commerce et de l'industrie, chargée d'examiner la proposition de loi de M. Chastanet et plusieurs de ses collègues, tendant 1° à la réforme des commissaires des comptes..... (annexe 2608).

Journal officiel (Débats). Débats des lois des : 15 juillet 1914, 31 juillet 1917, 25 juin 1920, 31 juillet 1920, 22 mars 1924, 13 juillet 1925, 3 avril 1926, 4 août 1926.

Journal officiel. Rapports généraux faits au nom de la Commission des finances de la Chambre et de celle du Sénat, chargées d'examiner les projets de loi portant fixation des exercices 1914 à 1929. Paris, Imprimeries de la Chambre et du Sénat (1er tome de chaque année).

II. — DOCUMENTS ET REVUES

Annuaire général des Finances (ministère des Finances), années 1922-1923, 1923-1924, 1925-1926, 1926-1927.

Bulletin des Contributions directes et du Cadastre, Paul Dupont, années 1924 à 1928.

Bulletin mensuel du Syndicat national des membres de l'Administration des Contributions directes, année 1927.

Bulletin de Statistique et de Législation comparée, années 1924 à 1928.

Bulletin de Statistique générale de la France.

Circulaires de l'administration des Contributions directes.

Comptes rendus de la Commission extraparlementaire de l'impôt sur les revenus, 1895.

Décrets de codification de 1926. Rectifiés d'après les errata du *Journal officiel*, annotés et mis en concordance avec les lois antérieures. *Recueil Sirey*, 1927.

Instructions ministérielles. Direction générale des Contributions directes : Instructions des 30 mars 1918 et 31 janvier 1928, sur les impôts cédulaires et l'impôt général sur le revenu.

Liste par ordre alphabétique des bureaux, des administrations publiques et des services où des recherches peuvent être effectuées pour l'assiette des impôts directs (20 août 1926).

Recueil des arrêts du Conseil d'Etat (Recueil Lebon).

Renseignements statistiques, ministère des Finances, édit. 1928.

Revue de science et de législation financières.

Revue de droit fiscal et de droit commercial.

Revue politique et parlementaire.

Société des Nations, *Questions économiques et financières*, Genève, 1927.

III. — OUVRAGES GÉNÉRAUX DE SCIENCE DES FINANCES

Allix (Edgard), *Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française*, 5e édition. Rousseau, 1927.

Berthélemy (H.), *Traité élémentaire de droit administratif*, 11e édition. Rousseau, 1926.

Girault (Arthur), *Manuel de législation financière*. Sirey, 1925, 2e volume.

Hauriou (Maurice), *Précis de droit administratif et de droit public*, 11e édition, Sirey, 1927.

Jèze (Gaston), *Cours élémentaire de science des finances*, 5e édition, Paris, 1912. — *Cours de finances publiques professé à la Faculté de droit de Paris*, tome III, 1928.

Moreau, *Manuel élémentaire de législation et de science financières*, Paris, 1925.

Moye (Marcel), *Précis élémentaire de législation financière*, Paris, 1921.

Trotabus (Louis), *Précis de science et de législation financières*, Dalloz, 1929, p. 279 et suiv.

Wahl, *Traité de droit fiscal.*

IV. — TRAITÉS SPÉCIAUX SUR LES IMPOTS DIRECTS ET LES FRAUDES FISCALES

Allard, *Comment on fraude le fisc*, édition 1929.

Allix et Lecerclé, *L'impôt sur le revenu. Impôts cédulaires et impôt général. Traité théorique et pratique.* Rousseau, 1926.

Bocquet (Lucien), *L'impôt sur le revenu cédulaire et général*, 3e édition, Paris, Tenin, 1926.

Castagnez (Jean), *La fusion des Contributions directes et de l'Enregistrement*, Paris, thèse 1928.

Catalan, *Les livres de commerce et la réforme fiscale*, thèse 1927.

Champion (Raymond), *Le contrôle en matière de contributions directes*, Paris, Rivière, 1926.

Clamageran, *Histoire de l'impôt en France*, Paris, 1867 et 1876, 3e volume.

Dupuichaut, *La fraude successorale par le procédé des comptes joints*, thèse Paris, 1910.

Ferneuil, La discussion générale du projet de l'impôt, dans la *Revue politique et parlementaire*, mai 1908.

Guilmard (Emile), *L'évasion fiscale*, 5e édition, 1908.

Hauser, *Les valeurs mobilières et l'évasion fiscale*, thèse Paris, 1926.

Imbert (Georges), *Le contrôle de la déclaration relative à l'impôt général sur le revenu*, Lyon, Deprelle, 1924.

Labadie, *Si j'étais Ministre des Finances*, Paris, Grasset, 1922.

de Lasteyrie (Charles), *L'évasion fiscale et le mouvement des capitaux. Intérêts économiques et rapports internationaux*, Paris, 1915.

Laval, *L'impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements, et les fraudes en cette matière*, thèse Montpellier, 1925.

Lescœur, *Comment on fraude le fisc*, 7e édition, 1909. — *Les coffres-forts et le fisc*, Paris, 1911.

Martinet (Charles), *L'impôt réel et l'impôt personnel*, thèse Lyon, 1922.

MATHURIN-ZEVACO, *La notion du bénéfice imposable en matière de bénéfices commerciaux*, Jouve, 1922.

MERLE (Emile), *La justice fiscale dans l'impôt et l'impôt sur le revenu.*

PELLETAN (Camille), Discours prononcé à la Chambre des députés, au cours de la discussion de la loi sur l'impôt général sur le revenu, séance du 3 février 1908, Paris, 1908.

ROCHE (Jules), *L'impôt sur le revenu*, Paris, 1909.

ROSIER (Camille), *Traité théorique et pratique de législation fiscale.* Tome I : Histoire des impôts. Les impôts directs, Paris, 1926.

SALVAT, *Des obligations fiscales des sociétés de crédit*, thèse Toulouse, 1907.

SELIGMAN (Edwin), *L'impôt progressif en théorie et en pratique*, Paris, 1909. — *L'impôt sur le revenu*, Paris, 1911.

SOUTON et CORDIÉ, *Les coulisses de la comédie fiscale ; tous les moyens légaux d'échapper à l'impôt*, 1928.

TEILLARD (Jean), *Les emprunts de guerre*, Alcan, 1922.

TISSIER et JOLLY, *Traité pratique des impôts sur le revenu*, Sirey, 1927.

VIGNES (Maurice), *Histoire des doctrines sur l'impôt en France*, 1909.

TABLE DES MATIÈRES

Pages

INTRODUCTION 1

PREMIÈRE PARTIE

L'ÉVASION FISCALE EN MATIÈRE D'IMPÔTS SUR LE REVENU. SES CAUSES. SON ÉTENDUE. SES PROCÉDÉS 5

CHAPITRE PREMIER. — *Ses causes* 6

1re cause : § 1. L'énormité des divers impôts en général. 6

§ 2. Lourdeur croissante des impôts sur le revenu 13

A. Finances de l'Etat 13

B. Finances départementales et communales 24

2e cause : L'énormité des prélèvements sur les valeurs mobilières 26

3e cause : Les exemptions de droits et les immunités fiscales des rentiers 29

4e cause : Les injustices d'une législation fiscale trop lourde 31

CHAPITRE II. — *Son étendue* 34

CHAPITRE III. — *Les moyens mis en œuvre* 47

§ 1. Les procédés frauduleux. 49

§ 2. La dissimulation et l'exploitation des lacunes de la législation 52

§ 3. L'exportation des capitaux 53

Pages

DEUXIÈME PARTIE

LES REMÈDES A L'ÉVASION FISCALE 57

CHAPITRE PREMIER. — *Leur fondement et leur évolution* . . 57

§ 1. L'inquisition fiscale. 57

§ 2. La notion de l'impôt sur le revenu, l'inquisition fiscale et les adversaires du système de la personnalité. 58

§ 3. L'évolution depuis la loi du 15 juillet 1914. 62

A. Dans les modalités de la déclaration 63

B. Dans les pouvoirs d'investigation donnés au fisc. 66

CHAPITRE II. — *Les investigations où le contribuable n'intervient pas*. 69

§ 1. Le droit de communication auprès des administrations publiques. 71

A. De l'Etat. 71

B. Du département et de la commune. 86

§ 2. Le droit de communication auprès des établissements publics et des autres services. 87

§ 3. Le droit de communication auprès du pouvoir judiciaire 90

§ 4. Le droit de communication auprès des banques et des sociétés par actions 96

§ 5. Les recoupements 100

§ 6. Le contrôle *post mortem* 101

§ 7. Les renseignements à fournir par certaines personnes au sujet de tiers 104

CHAPITRE III. — *Les recherches mettant directement en cause le contribuable* 109

§ 1. Les comptabilités des redevables 110

A. Bénéfices industriels et commerciaux. . . . 110

B. Bénéfices des professions non commerciales . 119

§ 2. Les signes extérieurs de la richesse 121

§ 3. Le droit de demander des renseignements et les justifications à fournir. 126

Pages

CHAPITRE IV. — *Les sanctions* 129

§ 1. Les pénalités fiscales 129

A. Absence de déclaration 129

B. Déclaration insuffisante. 131

§ 2. La répression pénale 133

TROISIÈME PARTIE

LES LACUNES DE LA LÉGISLATION 139

CHAPITRE PREMIER. — *Insuffisance du contrôle de certaines catégories de revenus* 142

A. Revenus des capitaux mobiliers 142

B. Revenus des professions non commerciales 144

C. Revenus des exploitations agricoles. 146

CHAPITRE II. — *Les exemptions légales et l'insuffisance du droit d'investigation* 150

CHAPITRE III. — *Les lacunes des moyens d'investigation et la généralisation de la fraude* 153

QUATRIÈME PARTIE

LES RÉFORMES POSSIBLES 155

CHAPITRE PREMIER. — *Mesures préventives des fraudes sur les revenus des valeurs mobilières*. 157

§ 1. Le bordereau de coupons 157

§ 2. Le carnet de coupons 163

§ 3. Le système du précompte 167

§ 4. La suppression du titre au porteur 170

CHAPITRE II. — *Les conventions internationales* 180

CHAPITRE III. — *Les diverses méthodes de vérification des comptabilités* 184

CHAPITRE IV. — *L'intervention des représentants du contribuable*. 192

Pages

Les commissions de contribuables dans l'assiette de :

§ 1. L'impôt sur les bénéfices commerciaux 197

§ 2. L'impôt sur les bénéfices agricoles 199

§ 3. L'impôt sur les bénéfices non commerciaux 203

CHAPITRE V. — *Le serment et les sanctions* 206

CHAPITRE VI. — *L'atténuation de certains taux excessifs* . . 209

CINQUIÈME PARTIE

LA CONCILIATION NÉCESSAIRE ENTRE LES BESOINS DU FISC ET L'INTÉRÊT DES ÉPARGNISTES ET DES PRODUCTEURS . . 211

L'inquisition fiscale rigoureuse et la justice fiscale . . . 211

La crainte que la connaissance exacte des fortunes peut soulever 213

Les impôts sur le revenu et la classe moyenne 215

CONCLUSION 217

BIBLIOGRAPHIE 221

TABLE DES MATIÈRES 229

Établissements André BRULLIARD, Saint-Dizier (Haute-Marne). — 1929